

Le Forfait en Matière Fiscale

et ses applications aux
Droits d'Enregistrement

THÈSE POUR LE DOCTORAT

présentée et soutenue le 7 Décembre 1934, à 14 heures

PAR

M. R. LOISEAU

JURY DE LA THÈSE

Président : M. R. CASSIN

Suffragants { M. HUGUENEY
 { M. HAMEL

ÉDITIONS MÉDICIS

10, Rue Victor-Cousin

PARIS

1934

**Le Forfait en Matière Fiscale
et ses applications aux Droits d'Enregistrement**

Le Forfait en Matière Fiscale

et ses applications aux
Droits d'Enregistrement

THÈSE POUR LE DOCTORAT

présentée et soutenue le 7 Décembre 1934, à 14 heures

PAR

M. R. LOISEAU

JURY DE LA THÈSE

Président : M. R. CASSIN

Suffragants { M. HUGUENEY
 { M. HAMEL

ÉDITIONS MÉDICIS

10, Rue Victor-Cousin

PARIS

—
1934

La Faculté entend ne donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.



DÉFINITION ET CARACTÈRES GÉNÉRAUX DU FORFAIT EN DROIT CIVIL

Le mot forfait vient du verbe de vieux français « forfaire », qui signifiait « commettre un délit ». Les termes forfait et forfaitaire sont d'ailleurs encore employés dans un sens analogue. Cependant le verbe forfaire se trouve de bonne heure usité dans le sens d'accomplir sans aucune idée défavorable. Actuellement on parle surtout de forfait à propos des marchés et le sens spécial que ce mot a acquis dans le langage juridique lui provient de cet emploi.

Le Code Civil a prévu deux forfaits.

Les articles 1520 et suivants réglementent le forfait de communauté. C'est un forfait, car l'un des époux se soustrait d'avance aux chances bonnes ou mauvaises de la vie en fixant par un chiffre sa part dans la masse commune (cf. Planiol, ouvrage cité n° 1312 Tome III).

L'article 1793 cite le marché à forfait. Ici l'entrepreneur s'oblige à faire quelque chose pour un certain prix à perte ou à gain. Le marché contient une véritable clause d'assurance par laquelle le maître, pour qui se fait l'ouvrage est garanti contre les chances d'évaluation insuffisante dans le coût des travaux (cf. Planiol, n° 1900 tome II).

On peut créer d'autres forfaits. Le principe de la liberté des conventions, permet de traiter à forfait dans de nombreux cas. Ainsi le prix d'une vente peut être arbitré longuement à

l'avance sans égard à la chose qui est finalement livrée, quels que soient les risques de l'opération. Les cessions de droits successifs sont souvent consenties à forfait. Les clauses pénales qui sanctionnent certains contrats sont nettement forfaitaires; elles sont définitives malgré l'importance ou l'exiguité du préjudice subi.

Le forfait est avant tout un procédé de liquidation approximatif fixant une valeur par « à peu près ». Il arbitre les droits de l'une des parties contractantes, abstraction faite des chances bonnes ou mauvaises de l'opération. Il fixe en une valeur liquide ce qui n'apparaît être que des droits et il opère cette liquidation différemment des règles ordinairement suivies. Il s'écarte de la normale. Le principe de l'équivalence des prestations disparaît devant lui, les droits déterminés forfaitairement ne seront pas, en principe, influencés par les droits des autres parties au contrat.

Il est absolu. C'est un tout qui n'est susceptible ni de mesure ni de révision. Il devra être appliqué tel quel sans qu'il y ait lieu de tenir compte de l'importance de son chiffre et des événements susceptibles de le modifier.

Le contrat forfaitaire se rapproche ainsi du contrat aléatoire. De même que pour ces contrats la prestation forfaitaire est définitive malgré le gain ou la perte. Il ne faut cependant pas les confondre. Dans le contrat « à forfait » les deux prestations sont censées s'équivaloir, le forfait ne couvrant souvent que des risques exceptionnels qui sont limités à forfait. Dans le contrat aléatoire le risque a été accepté par les parties et c'est même une des causes déterminantes de la convention. C'est un contrat basé sur l'aléas.

Les parties peuvent atténuer volontairement le caractère absolu du forfait. Elles peuvent ne s'en servir qu'à titre subsidiaire, soit comme base de règlement susceptible de preuve

contraire et n'intervenant que pour simplifier les opérations, soit seulement pour déplacer le fardeau d'une preuve. Il permet alors à l'un des contractants d'arbitrer rapidement le montant de ses droits sans longues recherches ni calculs compliqués, l'autre partie pouvant toujours en démontrer l'exagération. Cette preuve doit toujours être réservée.

Le forfait étant exceptionnel et exorbitant doit être obligatoirement prévu. A défaut de convention expresse il n'interviendra pas. Dans le doute, l'interprétation de la convention se fera contre celui qui a stipulé le forfait en sa faveur.

En matière fiscale, la nature juridique du forfait reste analogue. Il y conserve les mêmes caractères et il demeure toujours et surtout dans ses divers applications aux droits d'enregistrement à la fois absolu et exceptionnel.

PREMIÈRE PARTIE

LE FORFAIT EN MATIÈRE FISCALE

I. — DE LA NATURE FORFAITAIRE DE L'IMPOT

Le forfait procédé de liquidation commode devait plaire au législateur et l'on comprend qu'il ait souvent eu recours à ses services en matière fiscale. La liquidation des impôts soulève, en effet, des difficultés d'autant plus délicates qu'ils sont plus nombreux et que les éléments imposables sont plus divers et étendus. Les données exactes du forfait en cette matière sont imprécises et son domaine d'application peut paraître considérable tant il est varié.

La répartition de l'impôt, si l'on fait abstraction de ses modalités d'application, est elle-même nettement forfaitaire.

L'impôt représente, en effet, la quote part de chaque individu dans les dépenses publiques. C'est un moyen de les répartir entre les habitants d'une commune, d'une contrée ou d'un Etat. Du fait même que cette répartition ne tient aucun compte des avantages personnels retirés par chaque contribuable dans les dépenses publiques, de la tournure bonne ou mauvaise pour ce contribuable et parfois même pour la Nation de la dépense envisagée, l'impôt apparaît être un forfait.

Il est supporté par chaque individu suivant que son revenu excède un chiffre préalablement fixé qu'il se livre à telles opérations, qu'il possède certains biens et aussi suivant que le législateur s'attache à taxer une classe sociale, une activité de préférence à une autre. Il ne tient aucun compte des désirs de l'individu ni de ses opinions personnelles. Il peut même être

destiné à combattre certaines activités. Un auteur a comparé l'impôt aux primes d'assurance qui sont toujours des forfaits. Il est d'ailleurs impossible de répartir équitablement les charges publiques soit d'après les avantages qu'en retirent les contribuables, soit d'après leurs ressources. La justice fiscale n'est qu'un idéal vers lequel tendent toutes les législations. En attendant sa réalisation, les dépenses publiques sont supportées forfaitairement par chaque individu d'après divers éléments connus et facilement taxables.

L'impôt perd d'ailleurs ce caractère lorsqu'il devient la rétribution d'un service rendu. Il en est ainsi par exemple pour les taxes postales, les redevances domaniales et les droits hypothécaires.

La nature forfaitaire de l'impôt est cependant discutable et l'on peut soutenir qu'il est simplement arbitraire comme le sont tous les forfaits. Mais comme eux également l'impôt est absolu et n'est dû que s'il est formellement édicté. Il n'est jamais, sauf circonstances exceptionnelles, susceptible de remise. Il doit toujours faire l'objet d'une disposition spéciale et même les impôts doivent être votés tous les ans.

II. — PLACE DU FORFAIT EN MATIÈRE FISCALE

Si l'on peut considérer qu'en général la répartition des impôts est forfaitaire il ne faut pas en conclure que c'est la seule relation du forfait et de l'impôt. Le forfait a en matière fiscale un but beaucoup plus précis qu'il importe de déterminer.

Il n'apparaît pas en effet lorsqu'on étudie les caractères généraux ou l'aspect extérieur d'un impôt. Si l'on examine les con-

sidérations qui ont présidé à l'élaboration d'une taxe, on ne trouve que quelques principes généraux tels que la nécessité de frapper certains revenus, certains biens ou certaines activités. Par contre le forfait apparaît dès que l'on considère les caractères intrinsèques de l'impôt, dès que l'on en dissèque les données et les modalités d'applications. Le forfait fait en quelque sorte partie des caractères particuliers de l'impôt, de son mode de recouvrement et de son assiette.

Toutefois le rôle au forfait apparaît primordial dans les anciens impôts de répartition. Pour ceux-ci, le législateur fixait une somme totale qu'il y avait lieu de recouvrer et cette somme était ensuite répartie entre les contribuables forfaitairement d'après certaines données. La contribution foncière a longuement été établie de cette manière. La contribution mobilière perçue au profit des départements et des communes est encore établie ainsi. Ces impôts qui ont le très grand avantage d'assurer la stabilité budgétaire ont toujours de nombreux partisans, surtout avec la crise qui sévit actuellement et qui est venue diminuer dans des proportions énormes le rendement des nouveaux impôts directs.

La place du forfait est excessivement variable.

On le voit même intervenir dans les conventions internationales réglant le problème si délicat des doubles impositions. On comprend d'ailleurs facilement que le législateur ait cherché à fixer forfaitairement les biens qui doivent être taxés dans un pays plutôt que dans l'autre. Les accords signés avec l'Italie, la Belgique ou les Etats-Unis font application de ces principes.

Il est à remarquer par ailleurs que le législateur ne paraît guère disposer à restreindre la place du forfait. L'article 10 de la loi du 6 juillet 1934 portant réforme fiscale est ainsi conçu : « Les obligations et formalités actuellement imposées

aux contribuables et redevables des impôts, droits et taxes de toute nature seront simplifiés notamment par *le remaniement des régimes forfaitaires* et la réduction correlative des droits de vérification et de communication. »

Le forfait est un procédé servant directement ou indirectement à la liquidation de l'impôt et visant à simplifier la tâche normale de l'Administration chargée de le recouvrer et celle du contribuable tenu de l'acquitter.

Son rôle exact diffère cependant suivant les taxes auxquelles il s'applique et aussi suivant leur nature. Les forfaits usités en matière de taxes indirectes, de droits d'enregistrement ou de contributions directes sont souvent totalement dissemblables.

On a considéré le forfait comme un moyen terme entre la *méthode indiciaire* et *celle de la déclaration contrôlée* (1). Il est cependant difficile de restreindre ainsi la portée du forfait. Beaucoup de taxes notamment les droits de timbres et certains droits de consommation ne sont pas établies d'après ces méthodes d'impositions et pourtant ces taxes connaissent le forfait. Le forfait est un procédé de liquidation. Tous les impôts peuvent l'utiliser. La déclaration contrôlée, les signes extérieurs sont des procédés destinés à rechercher la matière imposable. Il sont à peu près propres aux contributions directes. Par contre le forfait peut non seulement servir à déterminer la base de l'impôt mais il peut aussi fixer l'impôt lui-même.

Il y a ainsi d'une part l'imposition forfaitaire et d'autre part l'évaluation forfaitaire.

(1) Robaglia. Le forfait en matière fiscale.

III. — L'IMPOSITION FORFAITAIRE

a) *Définition et caractères distinctifs*

Au point de vue de la fixation d'un impôt on peut envisager deux alternatives, la quotité ou la répartition. On peut y ajouter le forfait. Dans ce cas l'impôt est fixé dans toutes les hypothèses où il est exigible sans égard à l'importance réelle des facultés imposables. Ainsi l'impôt sur l'alcool à la fabrication peut être établi à tant l'hectolitre d'alcool pur et on peut en calculer le montant sur les quantités réellement produites telles qu'elles résultent soit des déclarations des contribuables soit des investigations du fisc. Dans le régime du forfait on ne se préoccupe pas de ces quantités. On calcule par exemple l'impôt à raison de tant par appareils de distillation d'une capacité déterminée. Peu importe l'emploi plus ou moins actif qui en sera fait par l'industriel.

Les droits perçus sur les sucres furent longtemps établis d'une manière analogue. La loi fixait le rendement de la betterave en sucre; on admettait par exemple que 100 kilos de betteraves devaient produire 6 kilos de sucre et l'impôt était calculé sur ce rendement. Les industriels avaient dès lors tout intérêt à l'augmenter puisque le surplus était exempt d'impôt. Ce système abandonné en 1880 fut rétabli par la loi du 29 juillet 1884 qui fixa le rendement forfaitaire très bas. Il fut abandonné à la suite de la Convention de Bruxelles en vertu de la loi du 28 janvier 1903.

En fait on trouve peu d'impôt établi dans son ensemble grâce à un forfait. L'imposition forfaitaire fixe simplement dans des

cas exceptionnels le montant de l'impôt en le déterminant directement ou en le soumettant à un maximum ou à un minimum. Elle peut encore en faire varier le montant en modifiant son assiette et ses règles de perception devant une difficulté.

On peut, en définitive, considérer comme forfaitaire toute imposition où le calcul de l'impôt est effectué dans des cas limitativement désignés par la loi, abstraction faite des règles normalement suivies pour son assiette et son recouvrement sans qu'il y ait création d'une taxe nouvelle.

Le but de l'imposition forfaitaire est en quelque sorte de déterminer directement le montant de l'imposition. C'est un procédé de liquidation arbitrant la somme qui devra être versée dans les caisses du Trésor.

Cette sorte d'imposition est nettement exceptionnelle. Elle constitue une entorse aux principes habituellement suivis. Le législateur s'écarte de la réalité intrinsèque pour asseoir l'impôt sur d'autres faits, sans rapports immédiats avec ceux habituellement considérés. Ainsi l'impôt sur l'alcool sera assis sur la capacité des appareils de distillation; l'impôt sur les sucres sur le nombre de kilogrammes de betteraves utilisés.

Elle n'existe que comparativement à un système général d'imposition, le forfait dérogeant toujours au droit commun.

Elle se caractérise par la réunion de deux éléments. Un général : la loi a décidé de taxer un ensemble de faits ou de biens. Elle a fixé à cette taxe un but précis, atteindre par exemple le chiffre d'affaires réalisé par les commerçants, frapper toutes les mutations de valeurs, imposer certains contrats. Mais le but de cet impôt ne peut pas toujours être effectivement rempli soit à raison des difficultés soulevées par son application, soit même par suite d'une impossibilité matérielle. Alors apparaît le deuxième élément, l'exception qui décide que dans ces hypothèses on a recours à un forfait pour fixer le montant

de la contribution ou en assurer un recouvrement aisé. La taxe est alors arbitrée d'après d'autres éléments qui sont peut être fonction de ceux habituellement envisagés mais qui en diffèrent toujours sensiblement et qui sont connus et susceptibles d'un contrôle facile. Les mutations de certaines valeurs échappant au contrôle du fisc, on frappe l'existence même de ces valeurs pour en atteindre indirectement leurs mutations : tel est l'objet de la taxe annuelle de transmission.

L'impôt assis sur ces nouveaux éléments représente la taxe primitive. L'imposition forfaitaire ne crée pas une nouvelle taxe. Elle déroge seulement aux règles normales pour que le but assigné à l'impôt soit rempli. Toute difficulté relative à cette imposition et non tranchée impérativement par la loi est résolue en appliquant les règles ordinairement suivies pour la perception et la liquidation de la taxe primitive. Ainsi un droit de timbre est remplacé par une taxe forfaitaire. Les solutions intervenues en matières de timbre sont applicables aux difficultés soulevées par l'application de la taxe forfaitaire. Une taxe annuelle remplace un droit d'enregistrement : tous les principes fondamentaux applicables aux droits d'enregistrement sont applicable à la taxe annuelle.

b) Les systèmes d'impositions forfaitaires

Essai de classification

Les systèmes d'impositions forfaitaires habituellement utilisés peuvent être classés en deux grands groupes suivant l'aspect du forfait.

Le forfait peut servir à déterminer directement le montant de l'impôt en lui créant parfois un minimum ou un maximum. L'impôt varie souvent, en effet, d'après la valeur, le nombre

ou l'importance des éléments taxés. Mais dans certains cas, la loi décide que son montant ne pourra pas être inférieur à un chiffre ou bien qu'il ne pourra pas excéder une somme déterminée. Ce maximum ou ce minimum seront absolus et invariables quelles que soient les considérations susceptibles des atténuer ou des majorer. L'un est au profit exclusif des contribuables, l'autre du fisc.

Ce forfait est principalement usité en matière de droits d'enregistrement spécialement lors de la liquidation de divers droits fixes et aussi des droits de mutation exigibles sur les offices ministériels.

Parfois même la loi établit pour une même taxe un minimum et un maximum forfaitaire. Ainsi le taux de la taxe sur les chasses gardées que les communes ou départements sont autorisés à percevoir en vertu de l'article premier de la loi du 13 août 1926 est fixé à 3 % du prix de la location des chasses sans pouvoir être inférieur à 1 fr. ni excéder 3 fr. par hectare. Cependant si l'application au minimum de 1 fr. donne un montant supérieur au prix de la location le taux de la taxe est ramené à ce prix.

Le forfait au lieu d'arbitrer ainsi directement le montant de l'impôt se contente souvent d'en modifier les règles de perception pour alléger la tâche de l'Administration ou celle des redevables et d'en fixer l'assiette en conséquence. Il aura alors un double rôle, fixer d'une part le montant de l'impôt et d'autre part, en modifier le recouvrement. Ces forfaits sont souvent dûs aux difficultés soulevées par l'application normale de l'impôt. Parfois ils sont cependant édictés dans l'intérêt exclusif des contribuables pour leur permettre d'acquitter plus facilement ce qu'il doivent ou de se soustraire aux recherches fastidieuses du fisc.

Ces forfaits sont toujours absolus. Ils lient à la fois le fisc et

le contribuable quels que soient leurs résultats. Ils ne sont susceptibles d'aucun tempérament et ne supportent pas la preuve contraire.

Cette seconde sorte d'imposition est surtout fréquente en matière de timbre et d'enregistrement.

Les différents droits de timbre se perçoivent habituellement au comptant lors de l'apposition de l'empreinte ou de l'emploi du papier. Le timbre exigible sur les valeurs négociables peut également être perçu au comptant, mais la loi a accordé aux sociétés la faculté de s'abonner à ce timbre et de payer, en son lieu et place, une taxe annuelle. Ce forfait est exceptionnel; il n'est jamais accordé d'office, les sociétés doivent en demander le bénéfice. Il est absolu. La taxe annuelle est exigible jusqu'au terme de la société. Elle peut être beaucoup plus élevée ou beaucoup plus faible que le droit de timbre ordinairement exigible. La loi ne tient aucun compte de ces risques de gain et de perte. Elle s'est contentée de prévoir deux tarifs, un pour les actions des sociétés dont la durée ne doit pas excéder dix ans, un autre plus élevé, pour les sociétés constituées pour un laps de temps supérieur.

Le droit de timbre de dimension exigible sur les contrats d'assurance peut être également recouvré forfaitairement. En vue de simplifier les obligations des compagnies d'assurances la loi a remplacé pour la presque totalité des contrats le droit de timbre par une taxe annuelle et obligatoire sur les opérations des compagnies. Cette taxe annuelle, qui représente un droit de timbre peut être beaucoup plus élevée ou beaucoup plus faible que le montant normal de l'impôt.

En enregistrement on trouve trace de forfaits analogues. Les droits au lieu d'être perçus lors de la formalité seront acquittés sous forme d'une taxe annuelle; il en est ainsi pour les droits d'enregistrement perçus sur les contrats d'assu-

rance et pour les droits de mutation à titre onéreux exigibles sur les valeurs mobilières au porteur.

Ces divers forfaits se caractérisent par la transformation en taxes annuelles de droits qui ne devraient être perçus qu'en une seule fois. Cependant, le forfait ne se contente pas de modifier le recouvrement de l'impôt, car alors il n'y aurait pas forfait mais il arbitre le montant de l'impôt à raison d'autres éléments que ceux primitivement taxés. Le timbre de dimension varie suivant le papier employé et suivant sa dimension. Le droit de timbre sur les contrats d'assurances est perçu d'après les opérations des compagnies. Le forfait va parfois beaucoup plus loin. La taxe annuelle de transmission est perçue même en l'absence des mutations qu'elle est chargée de taxer. En effet, on constate souvent que le forfait crée la matière imposable.

II. — L'ÉVALUATION FORFAITAIRE

a) *Définition et caractéristiques*

La détermination de la base de l'impôt et surtout de la valeur imposable des biens qui y sont assujettis présente un intérêt considérable à la fois pour le Trésor et les redevables. Les taux progressifs pratiqués pour la liquidation de l'impôt général sur le revenu et pour la liquidation des droits de mutation par décès font ressortir cet intérêt et l'on comprend les difficultés rencontrées par les administrations financières pour chiffrer exactement cette valeur alors que les contribuables cherchent à la diminuer ou à la cacher par tous les moyens possibles, ainsi que les rigueurs auxquelles peut parfois aboutir une administration trop zélée.

En principe la base de l'impôt résulte d'éléments connus, un prix librement débattu, une déclaration souscrite par les redevables et soumise au contrôle du fisc, des constatations directes et des signes extérieurs.

La loi a cependant été amenée à s'écarter fréquemment du mode normal d'évaluation et elle a fait appel à des systèmes plus ou moins complexes destinés à fixer cette base indépendamment de la volonté des contribuables et des régies financières. Elle cherche à déterminer la base de l'impôt « à forfait » par des méthodes souvent sans analogie et présentant entre elles de nombreuses divergences. Ainsi que le remarque M. Allix « les facultés des contribuables ne sont plus des facultés effectives déterminées par la déclaration ou l'enquête administrative, mais des facultés arbitrées forfaitairement d'après des présomptions. On renonce à l'exactitude pour se contenter de l'ordre de grandeur » (Allix, Ouvrage cité p. 474).

Pour cet auteur l'évaluation forfaitaire est « la substitution aux bases réelles de taxation de bases approximatives fondées sur des présomptions » (Allix, eodem p. 475). D'après M. Pilon, « le système du forfait consiste à déterminer les valeurs sur lesquelles le droit sera liquidé non d'après la déclaration estimative des parties, mais d'après un procédé de calcul appliqué de façon invariable aux opérations juridiques prévues par la loi. » (Pilon, ouvrage cité n° 875). De cette définition se rapproche celle de M. Cassin qui apparaît cependant plus complète. « L'évaluation forfaitaire est un procédé spécial de calcul des valeurs servant d'assiette à l'impôt, procédé imposé par la loi dans certaines circonstances et qui doit être appliqué de façon invariable à certaines opérations soit à titre exclusif soit à titre subsidiaire. » (Cassin, cours cité).

L'évaluation forfaitaire est un procédé de calcul de la valeur des biens assujettis à l'impôt, recherchant cette valeur d'après des données sans rapports immédiats avec les biens taxés. La loi s'éloigne du contrat ou de l'opération taxée pour chercher ailleurs une base à l'imposition. Si certains éléments servant à fixer l'impôt sont toujours puisés dans l'opération visée par la loi, un élément étranger, élément qui sera indépendant de la volonté fiscale des parties, servira de base, à cette opération. Un contribuable en assurant son mobilier contre l'incendie ne songe généralement pas aux droits de succession qui seront acquittés par ses héritiers sur ce mobilier.

Cette évaluation implique l'idée d'une opération mathématique, — division ou rapport proportionnel — faisant ressortir la valeur cherchée d'une autre valeur connue. La loi constate que la première est fonction de la seconde; elle présume que ce rapport existe dans tous les cas et peut être ainsi utilisé. Parfois, la valeur connue est appliquée sans modification.

Ce procédé est imposé par la loi dans certaines circonstances. Il est exorbitant, extraordinaire. Un texte formel et spécial doit toujours l'édicter. Il ne présume pas. Il ne peut pas non plus être étendu aux cas non prévus par la loi ni en raisonnant par analogie ni même par voie d'interprétation extensive. La loi l'établissant doit être interprétée restrictivement.

Il convient de remarquer que les moyens d'évaluation déterminés par loi pour fixer la valeur imposable font parties des dispositions constitutives de l'impôt ou de sa quotité. La date d'application de tout mode nouveau d'évaluation forfaitaire obéit aux mêmes règles que l'application de nouveaux impôts ou de nouveaux tarifs (cf. T. A. Verbo succession n° 740).

Cette évaluation doit être appliquée de façon invariable à certaines opérations soit à titre exclusif, soit à titre subsidiaire. Le forfait est, en effet, indépendant de la volonté des

parties et du fisc. Il fixe d'office la valeur taxée sans égard aux intentions des parties et sans rechercher la valeur réelle. S'il est applicable, il le sera de façon invariable quelle que soit la nature des biens imposables et la personnalités des débiteurs de l'impôt. Il est absolu et ni l'administration, ni les contribuables ne peuvent le diminuer ou le majorer lorsque la loi en fait une base exclusive d'évaluation.

La loi peut cependant autoriser la preuve contraire. Le forfait devient alors réfragable. Par ailleurs, il peut n'être que subsidiaire. Il n'existe alors qu'en l'absence d'autres éléments capables de donner la base de l'impôt d'une façon moins approximative. Il s'agit, en quelque sorte, d'une valeur minimum qui ne sera appliquée par le fisc qu'à défaut de valeur plus forte et pour les redevables d'une valeur maximum qui ne sera admise qu'à défaut d'éléments donnant une valeur plus faible.

Les modes d'évaluation forfaitaire peuvent d'ailleurs se superposer. On en trouve un exemple frappant en enregistrement où les forfaits distincts évaluent la valeur de certains biens. Ainsi la valeur de l'usufruit d'une rente perpétuelle peut résulter de la combinaison de deux forfaits, le premier fixant la valeur de la toute propriété de la rente, le second celle de l'usufruit. Parfois, les forfaits au lieu de se combiner, se succèdent. A défaut d'éléments pouvant servir de base à une première évaluation forfaitaire, la loi fait appel à d'autres éléments servant à une seconde évaluation forfaitaire.

Il est parfois malaisé de distinguer l'évaluation forfaitaire de la méthode indiciaire à peu près propre d'ailleurs aux impôts sur le revenu. La seule nuance que l'on puisse relever entre ces deux procédés, c'est que dans un cas l'élément imposé est le signe extérieur lui-même, l'impôt est une taxe sur la valeur locative, sur les portes et fenêtres, sur les domestiques,

sur les automobiles ou sur les habitations de plaisance bien qu'elle vise à atteindre le revenu des intéressés, tandis que dans l'autre cas, l'impôt est assis sur le revenu des intéressés déterminé forfaitairement souvent d'après divers signes extérieurs (cf. Allix, ouvrage cité n° 474).

Il importe par ailleurs de ne pas confondre évaluation et imposition forfaitaire. Alors que la première a un but précis, déterminer la base de l'impôt, la valeur imposable des biens ou des revenus assujettis lorsque la taxe est assise sur des valeurs, le nombre des éléments frappés lorsque la taxe en est fonction, l'imposition forfaitaire a un champ d'application beaucoup plus vaste. Ici le forfait vise à fixer le montant de l'impôt directement en modifiant au besoin son taux et son mode de recouvrement. L'évaluation forfaitaire n'agit qu'indirectement; elle n'arbitre que l'assiette de l'impôt sans agir ni sur son taux ni sur son recouvrement.

Ainsi le revenu global des étrangers résidant en France, imposable à l'impôt général sur le revenu ne peut être inférieur à sept fois la valeur locative de leur résidence. Ce n'est pas une imposition forfaitaire car à cette base on appliquera le taux ordinaire de l'impôt général et cette cote sera établie et recouvrée de la même manière que les autres impositions. De même le forfait applicable en matière de chiffre d'affaires ne modifie ni le taux ni le recouvrement de cette taxe. C'est une évaluation forfaitaire.

Par contre le droit de timbre perçu sur les valeurs mobilières abonnées est essentiellement différent du droit de timbre ordinaire perçu au comptant. Il s'agit en premier d'une taxe annuelle. L'impôt bien qu'assis sur le même capital n'est plus de la même quotité. Par ailleurs en cas d'improductivité il cesse d'être exigible. De même la taxe annuelle qui remplace les droits de timbre perçus sur les contrats d'assurances n'est

ni établie ni recouvrée de la même façon que le droit de timbre de dimension qu'elle représente. Elle ne tient aucun compte du papier employé, elle est perçue d'après les opérations de la compagnie d'assurances. L'assiette, le taux et le recouvrement de l'impôt ne sont plus identiques. Ce sont des impositions forfaitaires.

Enfin ces deux forfaits peuvent en quelque sorte se superposer c'est-à-dire qu'une évaluation forfaitaire peut servir de base à une imposition forfaitaire. Ceci montre bien le caractère général de l'imposition forfaitaire et le caractère tout particulier de l'évaluation forfaitaire.

Aussi la taxe annuelle de transmission constitue sans aucun doute une imposition forfaitaire. Le droit de mutation est perçu indépendamment des mutations d'après l'existence même des titres. Mais le capital imposable de ces titres pourra être évalué forfaitairement : ce sera le cours de bourse moyen pratiqué l'année précédent celle de l'imposition.

b) *Les systèmes d'évaluation forfaitaire*

Classification

Les méthodes d'évaluations forfaitaires peuvent être étudiées d'après la nature des impôts : systèmes usités en matière de contributions directes ou indirectes, en matière d'impôts sur le revenu ou d'impôts sur le capital, chacune de ces grandes divisions étant elle-même compartimentée suivant la nature de chaque taxe spécialement envisagée. Pour les droits de mutation, les divers forfaits employés dans la liquidation des droits de mutation à titre onéreux, des droits de mutation à titre gratuit entre vifs ou par décès sont alors examinés séparément.

Mais la nature exacte de l'évaluation forfaitaire ne ressortira pas nettement d'une telle classification qui ne permet pas d'en dégager toutes les caractéristiques. La nature et la force obligatoire des forfaits usités peut de préférence servir de base à cette étude.

L'évaluation forfaitaire est soit exclusive, soit subsidiaire. L'évaluation forfaitaire exclusive peut être simple ou complexe, réfragable ou irréfragable. Par contre l'évaluation forfaitaire subsidiaire est toujours en principe complexe et réfragable.

B) L'ÉVALUATION FORFAITAIRE EXCLUSIVE

L'évaluation forfaitaire est exclusive lorsque la loi la prévoit comme seul procédé d'évaluation dans tous les cas où elle l'envisage.

Elle est simple quand la valeur recherchée est purement et simplement égale à une autre valeur connue. Ainsi la valeur imposable d'une chose sera égale au cours de cette chose sur le marché le plus voisin, le revenu d'un bien sera égal au revenu cadastral de ce bien.

Ce forfait est en principe absolu. Il s'applique obligatoirement dans toutes les espèces visées par la loi. La valeur forfaitaire est à priori la seule valeur imposable et elle n'est susceptible d'aucune modification tendant à la majorer ou à l'atténuer. Il en est ainsi en matière d'enregistrement où les forfaits prévus pour l'évaluation des créances et des valeurs mobilières sont des forfaits simples et irréfragables.

La redevance proportionnelle des mines connaît un cas tout à fait remarquable d'évaluation forfaitaire simple. Aux termes de la loi du 8 avril 1910 modifiée par la loi du 30 avril 1921 et

la loi du 30 décembre 1928 « lorsque la concession est exploitée par une société par actions ayant ou non adopté la forme commerciale ou par une société en commandite ou à part d'intérêt dont les dividendes sont déterminés par les délibérations des Conseils d'Administrations ou des Assemblées Générales des associés et si l'exploitation de la mine forme l'objet principal de la société, le produit net imposable *est forfaitairement* égal au montant total des sommes dont la distribution soit à titre d'acompte, soit à titre de solde de dividende a été votée pendant l'année civile précédent celle du rôle de la redevance sous la forme de dividende ou de toute autre répartition de bénéfice. » Il est à noter le soin mis par la loi pour fixer avec le plus d'exactitude possible le domaine précis du forfait.

La loi a cependant autorisé la preuve contraire dans certains cas. Le forfait n'en demeure pas moins exclusif, car il demeure le mode principal d'évaluation. Il est applicable, sauf preuve contraire. Cette preuve doit être formellement réservée, car le forfait est par nature absolu. Ainsi le revenu foncier servant de base à la liquidation de l'impôt général sur le revenu est égal si les biens ne sont l'objet d'aucune location au revenu cadastral. Le forfait est exclusif, car tous les immeubles non loués doivent être évalués ainsi. Il reste réfragable car les contribuables peuvent prouver qu'il est exagéré.

Généralement l'évaluation forfaitaire est complexe. La loi ne prend plus alors la valeur trouvée telle quelle : elle lui fait subir soit des abattements, soit des majorations. L'évaluation forfaitaire se complique d'une opération mathématique, division ou multiplication par un coefficient, parfois même établissement d'une moyenne. Le forfait comporte deux éléments distincts, la valeur initiale prise pour base qui est forfaitaire vis-à-vis de la valeur cherchée; le coefficient ou le rapport appliqué à cette valeur de base et qui est également

forfaitaire. Ni l'un ni l'autre ne tiennent compte de la réalité intrinsèque, ce sont deux solutions approximatives qui doivent s'équilibrer mais qui risquent parfois d'augmenter les chances d'erreur.

Ces évaluations sont également réfragables ou irréfragables suivant qu'elles admettent ou non la preuve contraire. Elles conservent néanmoins leur caractère exclusif, car elles demeurent la mode principale d'évaluation; dans les cas envisagés par la loi, l'évaluation forfaitaire est seule prévue.

On trouve de nombreux exemples de forfaits complexes dans la liquidation des droits d'enregistrement perçus sur les droits viagers. Il est à remarquer qu'ils sont tous irréfragables. Par contre en matière d'impôts directs, la preuve contraire est généralement admise. Ceci tient à la nature de ces impôts basés sur un idéal de justice fiscale. Cette preuve est d'ailleurs quelquefois enfermée dans des limites étroites.

L'Administration peut en avoir le seul privilège. Ainsi en matière d'impôt général sur le revenu, les étrangers résidant en France seront taxés sur une somme égale à sept fois le loyer de leur habitation. L'Administration peut prouver que ce forfait est insuffisant et que le revenu général du contribuable est supérieur à ce chiffre. Il convient de signaler qu'il ne s'agit que du revenu encaissé en France. Par contre le redevable ne peut pas démontrer que son revenu est inférieur au forfait. L'évaluation forfaitaire rejoint ici l'imposition forfaitaire. Elle constitue en quelque sorte une imposition forfaitaire minimum.

Il en est de même pour la taxe sur le revenu à laquelle sont assujetties les congrégations, communautés et associations religieuses. D'après les articles 3 de la loi du 28 décembre 1880 et 9 de celle du 29 décembre 1884, le revenu passible de la taxe est déterminé à raison de 5 % de la valeur brute des

biens meubles et immeubles possédés ou occupés par ces associations, à moins qu'un revenu supérieur ne soit constaté.

En sens contraire, en matière de bénéfices agricoles, le revenu taxable déterminé forfaitement s'impose à l'Administration. Elle ne peut pas en démontrer l'insuffisance. Seul le contribuable peut prouver que le forfait est exagéré. L'Administration conserve cependant, en ce cas un droit de reprise, et elle peut rechercher, le bénéfice réel quel qu'il fût.

Habituellement la preuve contraire est cependant à la disposition et de l'Administration et des redevables.

Ainsi, en vertu de l'article 32 de la loi du 22 mars 1924 les sociétés en parts d'intérêts non soumises au droit de communication sont imposées à la taxe sur le revenu sur une base déterminée par l'évaluation à raison de 8 % du capital social ou de la commandite ou du prix moyen des cessions de parts d'intérêts consenties pendant l'année précédente. Toutefois l'Administration et les redevables sont admis à établir que les bénéfices effectivement distribués sont supérieurs ou inférieurs au forfait. Inst. n° 3840 p. 35).

Quelquefois la preuve n'est autorisée que pendant un court délai. L'impôt foncier est établi d'après le revenu cadastral qui est nettement forfaitaire. Ce revenu déterminé suivant une procédure assez compliquée, n'est révisé que tous les vingt ans pour les propriétés non bâties, et dix ans pour les propriétés bâties. Les chiffres fixés lors de chaque révision deviennent définitifs au bout de quelques mois et passé ce délai, sauf circonstances tout à fait exceptionnelles, les contribuables ne peuvent plus en contester le résultat.

L'application du forfait peut être limitée dans le temps : il n'est alors applicable que pour une période, période souvent renouvelable, au bout de laquelle il peut être dénoncé. Par exemple si l'impôt consiste dans une taxe de consommation per-

que sur la vente de certains produits au lieu de taxer les contribuables sur les quantités effectivement vendues durant la période imposable, ce qui suppose un contrôle trop rigoureux de la part du fisc, on les taxe en leur accordant un abonnement valable pour une période plus ou moins longue, sur un chiffre fixé à forfait et correspondant approximativement à l'importance moyenne de leur commerce (cf. Allix ouvrage cité n° 475).

La taxe sur le chiffre d'affaires connaît un forfait analogue. Sont dispensés, sur leur demande et moyennant le versement d'un forfait annuel, du paiement mensuel de l'impôt, les contribuables dont le chiffre d'affaires n'a pas excédé un certain chiffre suivant la catégorie d'affaires pratiquées (lois du 6 avril 1934 art. 5 et 26 mars 1927 art. 58). Le chiffre annuel des affaires servant de base à l'impôt est fixé d'accord entre l'Administration et le contribuable, à défaut d'accord par une commission spéciale. Le forfait n'est accordé que pour deux ans. Il se continue ensuite par tacite reconduction sauf dénonciation de la part du contribuable ou de l'Administration. Cette évaluation forfaitaire est très proche d'une imposition forfaitaire. Il n'est cependant pas possible de considérer ce forfait comme une imposition car son but principal est de liquider la taxe de l'impôt et non son montant.

Le forfait peut également n'être que temporaire et ne constituer qu'une mesure transitoire dans l'établissement d'une taxe. Ainsi l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières doit être payé, à l'expiration de chaque trimestre d'après les résultats de l'exercice précédent. Cependant pour les sociétés nouvellement créées il était impossible de connaître les distributions qui seraient opérées. Aussi, la loi a arbitré d'office le revenu taxable à 5 % du capital appelé. Les versements effectués d'après ce forfait sont ultérieurement régularisés au vu des

distributions opérées. De même pour les exercices suivants, le revenu taxable est fixé aux $4/5^{\text{es}}$ du revenu distribué durant l'exercice précédent. L'impôt est également régularisé dès que les résultats de l'exercice sont connus.

L'ÉVALUATION FORFAITAIRE SUBSIDIAIRE.

L'évaluation forfaitaire subsidiaire est un procédé d'évaluation prévu en second, troisième et autres rangs ou bien à rang égal avec d'autres modes d'évaluation. Dans cette hypothèse la loi fixe plusieurs méthodes pour déterminer la valeur imposable et elle attribue parfois à ces méthodes un ordre de préférence lorsqu'elles se trouvent en concurrence.

Cette évaluation n'est plus exclusive car le forfait n'est plus le mode principal d'évaluation. Elle n'est jamais irréfragable, la preuve contraire est toujours possible soit qu'elle soit expressément réservée soit qu'elle résulte du fait même que le forfait n'est que subsidiaire.

En fait cette évaluation apparaît souvent comme une sorte de minimum imposable créé au profit de l'Administration. Il en est ainsi de la disposition récente qui décide que le revenu global d'un contribuable ne peut être inférieur à quatre fois la valeur locative de son habitation s'il demeure dans une ville de plus de 100.000 habitants. La loi ajoute d'ailleurs que le contribuable sera tenu de justifier la différence si son revenu déclaré est inférieur à ces chiffres (loi du 23 décembre 1933, art. 5).

Ce mode d'évaluation apparaît particulièrement en enregistrement pour les meubles dépendant d'une succession. La loi prévoit dans ce cas deux forfaits subsidiaires venant l'un après l'autre et qui sont pourtant totalement différents.

Il convient de rapprocher de ces divers forfaits ceux utilisés à titre accessoire notamment en matière de contributions directes, par exemple les forfaits déterminant le minimum d'existence, les charges de famille ou les charges du revenu. Ces forfaits ne fixent qu'un des éléments de l'assiette de l'impôt. Ils n'interviennent que lorsque cette assiette est connue. Ils lui sont subsidiaires.

Cependant ces forfaits sont absolus et n'admettent jamais en principe la preuve contraire. Les abattements pour charges de famille, pour minimum d'existence sont toujours appliqués qu'elles que soient les ressources des contribuables et son train de vie. Il en est de même du forfait déterminant les charges des revenus fonciers.

DEUXIÈME PARTIE

**APPLICATIONS DU FORFAIT
AUX DROITS D'ENREGISTREMENT**

GENERALITES

Le droit d'enregistrement est un impôt perçu sur des faits juridiques et principalement sur des mouvements de la fortune (Pilon, ouvrage cité n° 4).

L'enregistrement est avant tout un impôt exigé à l'occasion l'une convention, ne taxant pas à proprement parler cette convention mais ses effets économiques normaux et nécessaires. Il frappe la vie économique de la nation à travers ses manifestations juridiques. Cependant l'acte « l'instrumentum » n'est pas indispensable à sa perception : de nombreuses conventions y sont soumises en dehors de la rédaction de tout écrit.

Deux principes fondamentaux dominent la perception et la liquidation des droits d'enregistrement.

Ceux-ci sont en principe perçus lors de l'accomplissement de la formalité qui consiste en la relation sommaire sur un registre tenu par un fonctionnaire public de l'essentiel des actes ou des conventions assujetties à l'impôt, les conventions verbales devant être l'objet de déclarations spéciales.

En second lieu, les droits proportionnels ou progressifs exigibles sont toujours assis sur la valeur en capital de l'objet de la convention. Si cette convention n'entraîne pas de mouvement de valeur quelconque ou si elle n'est pas susceptible d'en entraîner par la suite, elle ne sera taxée qu'au droit fixe. Le montant du capital imposable est déterminé par le prix qui

sert de base à la convention, à défaut par une déclaration estimative souscrite par les intéressés.

Le législateur a maintes fois bouleversé ces règles et a souvent fait appel au forfait soit pour liquider directement l'impôt soit pour déterminer la valeur imposable.

1° - L'IMPOSITION FORFAITAIRE EN ENREGISTREMENT

A) L'IMPOSITION FORFAITAIRE MINIMUM ET MAXIMUM.

a) *Droits fixes minima et maxima.*

Le droit fixe est celui dont la quotité est d'une somme invariable pour tous les actes d'une même nature sans que l'on tienne compte de la valeur des biens et des intérêts pécuniaires de cet acte. (Pilon ouvrage cité n° 148).

Cette définition fait ressortir le caractère nettement forfaitaire de ces droits, longuement désignés sous le terme inexact de droits d'acte. La quotité de l'impôt est invariable quels que soient les intérêts pécuniaires en jeu. Le tarif des droits fixes varie cependant suivant les actes et la loi a souvent essayé de proportionner le droit perçu à l'importance de l'acte taxé.

Aussi le caractère forfaitaire des droits fixes n'apparaît réellement que dans quelques hypothèses : droit fixe salaire de la formalité, droits fixes maxima ou minima.

En vertu de l'article 68 § 1° n° 51 de la loi du 22 frimaire an VII, sont assujéties à un droit fixe de un franc en principal. tous les actes civils qui ne se trouvent dénommés dans aucun des paragraphes précédents ni dans aucun des articles du présent décret et qui ne peuvent donner lieu au droit propor-

tionnel... A la suite de nombreux remaniements, ce droit s'élève actuellement à 22 frs 50. Il s'applique à tous les actes civils assujettis à l'enregistrement, soit à la suite d'une obligation légale, soit par suite de la volonté des redevables et pour qui aucun autre droit n'a été prévu. Pendant longtemps on a considéré les divers droits fixes comme le salaire de la formalité. Avec les augmentations successives dont ces droits ont été l'objet, cette opinion est actuellement insoutenable (cf. D.E. Verbo droit fixe n° 2). Seul le droit fixe prévu pour les actes civils inommés conserve ce caractère (Pilon, ouvrage cité n° 150).

La loi a arbitré à 22,50 le montant de l'impôt exigible quelles que soient les chances bonnes ou mauvaises de l'opération, sans tenir compte de la nature de l'acte assujetti à la formalité ni de ses effets normaux et nécessaires. Le salaire est le même malgré la longueur de l'acte et par conséquent de la formalité et les avantages retirés par les parties de l'opération.

Ce droit est absolu. Il n'est susceptible ni de majoration, ni de diminution. C'est un forfait qui couvre uniquement la formalité. Il n'y a pas lieu en principe d'en tenir compte si le droit proportionnel devient exigible. (cf. T. A., acte de commerce n° 3). De même si le même acte est refait entre les mêmes personnes, le deuxième enregistrement donne toujours ouverture au droit fixe, même si c'est ce droit qui a déjà été perçu la première fois (cf. D. E., acte refait n° 7 et 6).

Cependant tous les droits fixes de 22,50 ne constituent pas des forfaits absolus. Ils apparaissent parfois comme des faveurs accordées par la loi. Il en est ainsi du droit fixe prévu par la loi du 11 juin 1859 pour les actes de commerce. L'Administration a admis dans ce cas que lorsque le droit proportionnel liquidé conformément aux principes généraux de la loi organique est inférieur au droit fixe qu'il y avait lieu de percevoir le droit proportionnel. Le législateur en édictant un

régime de faveur pour certains actes commerciaux n'a pas voulu aggraver l'impôt exigible. Le droit fixe est alors une imposition forfaitaire maximum (cf. T.A., acte de commerce n° 3).

Un régime identique s'imposerait, semble-t-il, pour les ventes de navires ou bateaux qui, depuis la loi du 31 mars 1931, ne sont assujetties qu'au droit fixe de 22,50.

De même les actes portant résiliation de baux supportent le droit fixe maximum de 22,50. Si le droit proportionnel exigible sur la rétrocession de jouissance est inférieur à ce chiffre, il sera seul perçu (solution de l'Administration du 2 juillet 1876-J.E., 20.195).

Le droit fixe peut également constituer une imposition forfaitaire minimum.

Ainsi les jugements portant condamnation, liquidation ou collocation de sommes ou valeurs sont assujettis au droit proportionnel. Cependant, aux termes de l'article 17 de la loi du 26 janvier 1892, toutes les fois que le droit proportionnel n'atteint pas le chiffre du droit fixe prévu, pour cette dension judiciaire, c'est le droit fixe qui sera perçu.

Ces droits fixes qui s'étagent de 7,50 à 1125 frs, constituent des minima de perception qui couvrent tous les droits exigibles sur les jugements. Il ne peut, en effet, jamais être perçu qu'un seul droit fixe sur un jugement, même lorsque celui-ci contient plusieurs dispositions indépendantes et réciproquement aucun droit fixe ne peut être perçu sur un jugement dont une disposition quelconque donne ouverture à un droit proportionnel supérieur (art. 11 de la loi du 26 janvier 1896).

Le législateur a, en effet, considéré les jugements comme des actes suffisamment importants pour justifier la perception d'un droit minimum arbitré sans égard aux dispositions de ces actes. Le forfait est créé dans ce cas au profit exclusif du

fisc. Il a en vue de ménager les intérêts du Trésor. Il ne faut que l'impôt soit trop minime si le droit proportionnel normal était exigible.

b) *Offices ministériels*

A l'époque où fut élaborée la loi de frimaire, l'hérédité et la vénalité des offices venait d'être abolie, aussi la loi n'eut pas à tarifier les transmissions de ces biens. Cependant, dès l'an XI, les ventes d'offices commencèrent à avoir lieu et bien que non autorisées par la loi, le gouvernement les tolérait. A la suite de plusieurs décisions, on finit par décider que ces cessions seraient assujetties à l'impôt au tarif en vigueur prévu pour les ventes de meubles quelconques.

La question ne fut réglementée pour la première fois que par la loi du 22 avril 1832, qui institue un forfait. « Les ordonnances portant nomination des avocats à la Cours de Cassation, notaires, avoués, greffiers, huissiers, agents de change, courtiers, commissaires priseurs, seront assujetties à compter du jour de la promulgation de la présente loi, à un droit d'enregistrement de 10 % sur le montant du cautionnement attaché à la fonction ou à l'emploi (art. 34, cf. T.A., office n° 31 et 32).

Il s'agit en l'espèce d'un droit de mutation, mais la loi au lieu d'asseoir l'impôt sur la valeur de l'office qui était souvent inconnue et incontrôlable, le percevait d'après le montant du cautionnement. L'impôt était nettement forfaitaire, car il ne tenait aucun compte de la mutation de valeur qu'il cherchait à frapper.

Aussi, la loi fut très attaquée. Elle présentait, en effet, entre les acquéreurs d'offices des inégalités choquantes. Du moment que l'impôt était exclusivement liquidé sur le caution-

nement, la transmission d'un office déterminé était soumise au même droit que celle d'un office de même catégorie d'une valeur dix fois supérieure ou inférieure, le cautionnement étant invariable pour tous les offices de même nature.

Ce forfait fut supprimé par la loi du 25 juin 1841, qui imposa les mutations d'offices d'après leur prix ou leur valeur.

Néanmoins, l'article 12 de la loi conserva une survivance du forfait. « En cas de créations nouvelles de charges ou d'offices, ou en cas de nomination de nouveau titulaire, sans présentation, le décret de nomination est assujéti à un droit de 20 % sur le montant du cautionnement à moins que le nouveau titulaire ne soit soumis à payer une somme déterminée pour la valeur de son office ». La loi du 31 Juillet 1913 a substitué au droit de 20 % un droit progressif variant suivant la valeur de l'office, valeur déterminée par voie de déclaration. Dans ce cas, il n'y a pas, en effet, transmission. On ne peut fixer que l'ordre de grandeur de la valeur de l'office qui est tout nouvellement créé. Le recours à un forfait est tout à fait nécessaire, mais il est à remarquer qu'il n'intervient qu'à titre subsidiaire : si aucune indemnité n'est mise à la charge du nouveau titulaire. Il s'agit bien, par ailleurs, d'une imposition forfaitaire car le taux et l'assiette de l'impôt sont changés.

La loi du 25 Juin 1841, a prévu, d'autre part, deux minima de perception tout à fait forfaitaires.

Le droit d'enregistrement des transmissions à titre gratuit entre vifs ou par décès ou à titre onéreux des offices ministériels ne peut dans aucun cas être inférieur.

1°. — à 12 % du cautionnement attaché à la fonction ou à l'emploi si le prix de la cession augmentée des charges ou la valeur de l'office ne dépasse pas 2.000 frs.

2°. — à 14.40 % de ce cautionnement si le prix ou la valeur est comprise entre 2.000 et 5.000 frs.

3°. — à 18 % de 5.000 à 50.000 frs.

4°. — à 21,60 % de 50.000 à 100.000 frs.

5°. — à 24 % au-dessus de 100.000 frs.

Il s'agit bien entendu du cautionnement du nouveau titulaire et non de l'ancien. C'est le seul qui se trouve en harmonie avec la valeur actuelle de l'office (solution de l'Administration du 24 février 1893, T.A., office n° 33).

Ces taux qui tiennent compte de la valeur des offices doivent être appliqués quelqu'en soient les résultats. Il s'agit d'un forfait qui est absolu.

Mais il demeure exceptionnel. La question s'est, en effet, élevée de savoir si le droit de mutation liquidé sur le montant de l'indemnité allouée en cas de suppression d'office, est soumis à l'application de ce minimum. L'Administration à d'abord soutenu l'affirmative. Cependant, le tribunal de Guéret a formellement repoussé cette opinion en décidant que ce minimum n'était pas applicable non seulement lorsque la suppression est faite d'office par le gouvernement, mais encore quand elle a lieu à la suite d'un traité intervenu entre les intéressés et qui fixe l'indemnité à payer par les restants à celui dont la charge est supprimée (jugement du 29 décembre 1854). La pratique administrative est actuellement établie en ce sens. (Instr. 2049 § 2 et 3720 § 17). Cette solution est la plus juridique. Les règles relatives à tout forfait sont de droit étroit et elles ne sauraient être étendues au delà des cas spécialement prévus par la loi.

Un second minimum d'imposition a été édicté par la loi pour les mutations par décès d'offices ministériels ou pour les mutations à titre gratuit.

« Si la transmission d'un office et des objets qui en dépendent s'opère par suite de disposition gratuite entre vifs ou

« à cause de mort, les droits établis pour les donations sont
« perçus sur l'acte ou écrit constatant la libéralité d'après une
« évaluation en capital.

« Ces droits ne peuvent pas être inférieurs à ceux qui se-
« raient dus en appliquant suivant la valeur de l'office les
« tarifs ci-après :

« de 1 à 2.000 frs..... 2,40 %.

« de 2.001 à 5.000 frs... 3,60 %.

« de 5.001 à 50.00 frs... 4,80 %.

« de 50.000 à 100.000 frs. 6,00 %.

et au-dessus de 100.000 frs, 7,20 % » (Loi du 30 juillet 1913, art. 10).

Il s'agit en l'espèce du droit de mutation à titre onéreux perçu avant la loi du 13 juillet 1925. Pour sauvegarder les intérêts du Trésor la loi a établi une relation entre l'impôt frappant les cessions à titre onéreux et les cessions à titre gratuit, relation qui aboutit à un véritable forfait (cf. Pilon, ouvrage cité n° 880).

B) RECOUVREMENT FORFAITAIRE DE L'IMPOT

a. — *Les contrats d'assurances*

Les premiers contrats d'assurances qui supportèrent forfaitairement les droits d'enregistrement furent les contrats d'assurances maritimes et les contrats d'assurances contre l'incendie. Les premiers étaient auparavant assujettis au droit fixe s'ils étaient volontairement présentés à la formalité ou au droit proportionnel de 1 % en temps de paix et de 0,50 % en temps de guerre sur la valeur de la prime s'il en était fait usage en justice (cf. T. A. assurance n° 23).

La loi du 23 août 1871 est venue substituer à ces droits une taxe annuelle et obligatoire de 0,50 % du montant des primes et accessoires. « Tout contrat d'assurance maritime ainsi que toute convention postérieure contenant prolongation de l'assurance, augmentation dans la prime ou dans le capital assuré, désignation d'une somme en risque ou d'une prime à payer est soumise à une taxe obligatoire moyennant le paiement de laquelle la formalité de l'enregistrement sera donnée gratis toutes les fois qu'elle sera requise » (art. 6).

La même loi a également transformé en une taxe obligatoire les droits d'enregistrement exigibles sur les contrats d'assurances contre l'incendie « moyennant le paiement de laquelle la formalité de l'enregistrement est donnée gratis toutes les fois qu'elle est requise ». (Loi du 23 août 1871, art. 6).

Les contrats d'assurances sur la vie et les contrats de rentes viagères sont restés assujettis à l'enregistrement au comptant jusqu'à l'entrée en vigueur de la loi du 29 juin 1918. Cet enregistrement n'était obligatoire que si les contrats revêtaient la forme authentique ou s'il en était fait usage en justice, par acte public ou devant une autorité constituée. En vertu de l'article 11 de cette loi, les contrats en question auraient dû être enregistrés dans un délai déterminé comme actes synallagmatiques. Aussi l'article 15, en vue de simplifier les opérations des compagnies, comporte la disposition suivante : « Tout contrat d'assurance sur la vie ou de rente viagère passé par les sociétés, compagnies d'assurances et tous autres assureurs, ainsi que tout acte ayant exclusivement pour objet la formation, la modification ou la résiliation amiable de ces contrats est soumis à une taxe annuelle et obligatoire moyennant le paiement de laquelle la formalité de l'enregistrement sera donnée gratis toutes les fois qu'elle sera requise. » L'article 17 assujettit à une taxe analogue les assurances contre

les accidents corporels et risques matériels. Enfin la loi du 14 juin 1919 a étendu les dispositions de la loi du 29 juin 1918 aux sociétés, compagnies d'assurances et tous autres assureurs, « contre la mortalité des bestiaux, la grêle et autres risques agricoles ».

La fin des divers articles qui ont institué ces taxes en marque nettement le caractère forfaitaire. Elles sont exigibles même en l'absence de toute formalité. La perception de l'impôt est en effet faite, en principe, pour le compte du Trésor au moment de la signature des polices. La taxe annuelle acquittée, la police est désormais dispensée de tous droits d'enregistrement. La formalité est donnée « gratis » toutes les fois qu'elle est requise.

Le législateur a d'ailleurs entendu rendre cette formalité absolument facultative. C'est ce que l'on induit notamment de l'exposé des motifs de la loi du 13 août 1871 dans lequel on lit : « Moyennant le paiement des taxes tous les contrats d'assurances seront soumis gratuitement à l'enregistrement lorsque les compagnies jugeront convenables de recourir à une formalité qui en donnant aux actes une date certaine peut empêcher les antidates et les inconvénients qui plus d'une fois ont été nuisibles à leurs intérêts. » (Instr. 2456, § 7). On peut ainsi faire usage des polices par acte public, en justice ou devant une autorité constituée sans qu'elles soient soumises à la formalité, conformément à l'article 23 de la loi du 22 frimaire an VII. L'enregistrement — gratis — n'est obligatoire que si la police est annexée à un acte notarié. (Inst. 2463, § 7).

Ces diverses taxes sont cependant exceptionnelles, et seuls les contrats d'assurances prévus par les lois précitées y sont assujetties. Tous les autres contrats, d'ailleurs assez rares, restent soumis au droit commun.

Par ailleurs, chaque fois que la loi établissant ces taxes n'a pas réglementé leur assiette et leur perception, les principes généraux applicables aux droits d'enregistrement reprennent leur empire. La taxe annuelle constitue un droit d'enregistrement, ce n'est pas un nouvel impôt. Ainsi pour la liquidation de la taxe, il y a lieu, conformément à l'article 2 de la loi du 27 ventôse an IV, d'arrondir les sommes de 20 en 20 frs.

Il est à remarquer, par ailleurs, que ces taxes ne couvrent que les droits exigibles sur les conventions conclues entre assureurs et assurés, mais non les droits dus sur les autres conventions dont la police peut faire l'objet, telles qu'une vente ou une donation.

b. — La taxe annuelle de transmission

Le but principal des droits d'enregistrement est de taxer les diverses mutations dont les biens sont susceptibles, et il n'y a aucune raison pour que la transmission des valeurs mobilières soit exonérée de ces droits, alors que les autres éléments de la richesse y sont assujettis.

Cependant la loi de frimaire n'avait soumis à l'impôt les cessions d'actions dans les sociétés que lorsqu'elles étaient constatées dans des actes assujettis à l'enregistrement. Cette formalité n'était, en fait, requise que très rarement et la transmission à titre onéreux des titres négociables se trouvait affranchie de tout droit. La loi du 5 juin 1850 après avoir soumis les titres d'actions ou d'obligations à un droit de timbre proportionnel, a exempté du droit et de la formalité de l'enregistrement, les cessions des mêmes titres (articles 15 et 32).

Cette immunité qui s'expliquait à la rigueur n'était cependant ni équitable, ni rationnelle. Les valeurs mobilières qui en profitaient ne contribuaient pas aux charges publiques dans

une proportion suffisante. Par ailleurs, on confondait droits de timbre et droits d'enregistrement.

Dans ces conditions il a paru juste d'imposer la circulation de ces valeurs à un droit d'enregistrement, et l'article 6 de la loi du 23 juin 1857 dispose à cet effet : « Indépendamment des droits édictés par le titre II de la loi du 5 juin 1850, toute cession de titres ou promesses d'actions et d'obligations dans une société, compagnie ou entreprise quelconque, financière, industrielle, commerciale ou civile, quelle que soit la date de sa création est assujettie... à un droit de transmission... Ce droit pour les titres au porteur et pour ceux dont la transmission peut s'opérer sans un transfert sur les registres de la société est converti en une taxe annuelle et obligatoire sur le capital des titres d'actions et obligations évalué par le cours moyen pendant l'année précédente et à défaut conformément aux lois établies pour l'enregistrement ».

Le but de la loi indique clairement la raison d'être du forfait. Pour les titres nominatifs le transfert donnera ouverture à l'impôt. Ce transfert est facilement contrôlable et aucune transmission ne pourra échapper aux droits. Par contre pour les titres au porteur et généralement pour tous ceux qui peuvent changer de propriétaire sans transfert inscrit sur un registre tenu par la société l'Administration n'a aucun moyen de connaître les mutations imposables. La loi a pris pour base même de l'impôt l'existence des titres (cf. T. A. titres négociables n° 280).

Ainsi qu'on l'a dit devant la Cour de Cassation : « Si le transfert inscrit sur le registre de la société n'est pas le seul et unique mode de transmission, le droit d'abonnement sera exigible parce qu'en ce cas la surveillance de l'Administration ne peut plus être entière et que le commerce pourrait se faire au préjudice de l'Etat » (cf. Rapport Riff sous arrêt de la

Cour de Cassation du 15 décembre 1869). La Cour de Cassation dit également en ce sens que la taxe annuelle est due quand les titres sont cessibles, autrement que par transfert, parce que « les autres modes de cessions ne présentent pas à l'Administration une connaissance également certaine des mutations. (Cassation civile, 4 décembre 1893. Sirey, 94-1515) ou bien parce qu'en dehors du transfert il est impossible à la Régie de suivre le mouvement des titres (Cassation Civile, 26 janvier 1869).

Les travaux préparatoires de la loi sont aussi formels. Dans son rapport au Corps Législatif, M. Alfred Leroux dit notamment : « ...La nature des titres au porteur rend impossible... la perception directe du droit de mutation. Il faut donc saisir la transmission dans sa réalisation véritable toutes les fois que cela est possible, comme pour les titres nominatifs ou par évaluation quand on ne peut pas agir autrement comme pour les titres au porteur. »

La taxe annuelle qui a été établie par suite de l'impossibilité matérielle de taxer toutes les mutations à titre onéreux de titres au porteur, couvre toutes celles qui seraient ultérieurement assujetties à la formalité. L'acte constatant la cession de titres soumis à la taxe annuelle est enregistré au droit fixe de 22,50 (Cassation-Requête, 12 février 1861). L'exigibilité du droit fixe ne se justifie d'ailleurs nullement. L'enregistrement devrait être effectué gratis. La formalité n'exige, en effet, aucun salaire, puisqu'une taxe annuelle remplace les droits auxquels elle aurait normalement donné ouverture. Nous avons vu qu'en matière d'assurances, l'enregistrement a lieu gratis. D'autre part, les mutations à titre gratuit ou par décès restent assujettis aux droits qui leur sont propres.

Le caractère forfaitaire de la taxe annuelle est nettement accentué. Cette taxe est exigible indépendamment du nombre

de transmissions qui se réalisent. Le fait générateur de l'impôt se trouve en quelque sorte transféré de la mutation sur l'existence même du titre. Il en résulte que la taxe est exigible tant que les titres subsistent et peuvent être cédés. Il en a été ainsi décidé pour les titres des sociétés en faillite durant la période de liquidation. (Arrêt Cassation-Chambres réunies du 27 décembre 1877). L'exigibilité de la taxe annuelle représentative du droit de transmission n'a, en effet, d'autres limites que la possibilité des transmissions qu'elle a pour objet d'atteindre. En ce qui concerne les actions, ces transmissions demeurent passibles même après la dissolution de la société jusqu'au jour de la clôture de la liquidation, car une société dissoute et mise en liquidation continue à subsister avec sa personnalité morale jusqu'à la fin de la liquidation et elle ne peut être considérée comme liquidée tant que l'actif social n'a pas été réalisé, et que le produit n'en a pas été distribué. Spécialement, lorsque l'assemblée générale qui a prononcé la mise en liquidation de la société a chargé le liquidateur de vendre le fonds social, et d'en répartir le prix entre les actionnaires jusqu'à la clôture des opérations, les titres d'actions restent soumis au droit de transmission (R. E. n° 1550).

Cependant cette taxe étant basée à l'origine sur l'existence des titres, les sociétés prirent l'habitude de ne pas créer de titres ou de les créer le plus tard possible. Elles échappaient ainsi à la fois aux droits de timbre et de transmission. Aussi le législateur étendit le champ d'application de la taxe annuelle et l'article 24 de la loi du 28 décembre 1922 décide notamment : « Dans les sociétés, compagnies, ou entreprises dont le capital est divisé en actions, mais qui n'ont pas encore créés matériellement leurs titres, le droit incorporel de l'actionnaire ou du titulaire de la part de fondateur est immédiatement passible de la taxe annuelle obligatoire, instituée par

l'article 6, 2^e alinéa de la loi du 23 juin 1857. ...Pendant la période qui précède la création matérielle des titres, les transmissions à titre onéreux de ce droit incorporel sous quelque forme qu'elles soient constatées, sont affranchies de tout autre droit de mutation ».

Nous sommes en présence du même forfait que celui établi pour les actions créées, forfait qui couvre toutes les mutations à titre onéreux des droits incorporels. Conformément à la pratique administrative si ces transmissions sont constatées dans un acte présenté à l'enregistrement, un droit fixe est perçu sur cette disposition, comme salaire de la formalité (T. A. Titres négociables n° 283).

Il suffit donc pour que la taxe annuelle soit exigible, que l'action existe juridiquement. L'Administration accorde en fait un délai aux sociétés pour leur permettre de créer leurs titres.

La taxe annuelle n'en demeure pas moins une exception. Le système du forfait ne constitue pas, en effet, le droit commun et l'interprétation des textes qui l'institue doit être faite restrictivement (Cassation Civ., 26 janvier 1869, Sirey 69-1-322). Il résulte de l'arrêt de la Cour de Cassation du 2 mai 1922, corroboré par les termes mêmes de l'article 24 de la loi du 28 décembre 1918 que la taxe annuelle ne vise pas les obligations non créées. (Cf. T. A. titres négociables n° 286). (J. E. 31.654).

L'Administration avait, par ailleurs, décidé que la taxe était exigible jusqu'à la date de la création matérielle des titres sous la forme nominative. Bien que la taxe annuelle doive être calculée sur le nombre de titres existant à la fin du trimestre, il n'y avait pas lieu de s'arrêter à la circonstance qu'il n'existait à cette date aucun titre passible de la taxe de transmission (solution du 10 septembre 1923). Cette solution qui

résultait cependant de l'interprétation restrictive du texte qui étendit la taxe de transmission aux actions non créées, fut vivement critiquée par la doctrine. « Le dit article a pour but non de créer une taxe nouvelle, mais seulement d'étendre aux actions non matériellement créées, la taxe de transmission qui existait déjà pour les titres au porteur. Or il est naturel et logique d'admettre que le législateur n'a pas voulu se contenter de poser uniquement et exclusivement le principe de l'application de la taxe aux actions non créées, mais qu'il a entendu, en outre, étendre les règles de perception... » (T. A. titres négociables n° 283). La thèse de l'Administration a été rejetée par la Cour de Cassation le 30 décembre 1930.

La loi a accentué le caractère absolu du forfait en mettant à la charge des propriétaires des titres la taxe annuelle de transmission. Aux termes de l'article 19 de la loi du 30 juin 1929 « ...sont interdites et nulles de plein droit, toutes clauses, conventions, décisions ou délibérations qui seraient prises soit lors des émissions, soit à l'occasion des distributions de dividendes, intérêts et tous autres produits des titres au porteur de toute nature et qui auraient pour objet 1° de supprimer le recours accordé par l'article 7 de la loi du 13 juin 1857, aux sociétés, compagnies, entreprises, départements, communes et établissements publics français tenus d'avancer la taxe annuelle de transmission ». Il a cependant été décidé que cette disposition ne s'appliquait pas à la taxe perçue sur les titres non encore créés. (Réponse ministérielle du 27 février 1929).

Les conséquences de cette disposition ont soulevé les critiques les plus vives contre la taxe annuelle.

Cette taxe perçue indépendamment de toute transmission, du seul fait de l'existence des titres, ignorant par conséquent les mutations qu'elle vise à taxer, se répercute forcément sur le montant du coupon duquel elle est retenue. Il est même im-

possible de prévoir le taux du retranchement que le coupon subira de ce chef, car ce retranchement est tout à fait indépendant du montant du coupon. Il est, en effet, calculé d'après la valeur moyenne en capital du titre et non d'après le revenu. Il pourra ainsi arriver, si plusieurs années se sont écoulées sans distribution que la première distribution soit complètement absorbée par la taxe de transmission arriérée. Le poids de la taxe sera d'autant plus lourd que le rendement d'une valeur sera plus faible.

Ces critiques sont en partie fondées. Cette taxe ne se justifie plus actuellement que comme moyen de taxer les titres au porteur plus lourdement que les autres. Il est, en effet, possible de percevoir le droit de mutation sur la majeure partie des transactions. Il suffirait, à cet effet, d'étendre l'impôt sur les opérations de bourse. Cet impôt est un véritable droit de mutation faisant double emploi avec le forfait. La loi avait d'ailleurs d'autres moyens pour augmenter les charges fiscales des titres au porteur. Il suffisait d'augmenter l'impôt sur le revenu supporté par ces titres. On aboutit ainsi au même résultat d'une façon beaucoup plus juste et bien mieux supportable. C'est dans ce sens que s'est orienté le décret du 11 juillet 1934 pris en exécution de la loi du 5 juin précédent.

Les critiques adressées à la taxe annuelle de transmission sont dues en grande partie au caractère forfaitaire très accentué de cette taxe qui apparaît en définitive comme une imposition forfaitaire fortement marquée. La taxe est entièrement indépendante des mutations qu'elle est censée frapper. Si aucune mutation n'a lieu, la taxe n'en demeure pas moins exigible et il est impossible de lui administrer la preuve contraire. Le forfait est absolu et le contribuable peut en profiter, mais il doit aussi en supporter toutes les conséquences. Le forfait est tel qu'il crée en quelque sorte la matière imposable.

De plus à ce forfait il vient s'en greffer un second : nous verrons que dans la majeure partie des cas le capital imposable est évalué forfaitairement, d'après le cours de bourse pratiqué durant l'année qui a précédé celle de l'imposition.

II. L'ÉVALUATION FORFAITAIRE EN ENREGISTREMENT

Les systèmes d'évaluations forfaitaires usités pour la liquidation des droits d'enregistrement déterminent la valeur du capital imposable des biens assujettis à l'impôt.

Les divers procédés usités par la loi, en cette matière, se retrouvent en enregistrement et l'évaluation forfaitaire peut y être soit exclusive, soit subsidiaire.

Cependant, lorsque cette évaluation est exclusive elle sera toujours irréfragable, la preuve contraire n'est autorisée que pour les forfaits subsidiaires.

Ces divers forfaits sont, en principe, toujours absolus et ils demeurent également exceptionnels.

A. — L'ÉVALUATION FORFAITAIRE EXCLUSIVE

L'évaluation simple, les créances.

En vertu de l'article 14 n° 2 de la loi du 22 frimaire an VII, la valeur de la propriété, de l'usufruit ou de la jouissance est déterminée « pour les créances à terme, leurs cessions et leurs transports par le capital exprimé dans l'acte et qui en fait l'objet... ». Le droit proportionnel n'est pas liquidé sur le prix de la cession mais sur le capital de la créance cédée, même si celle-ci est litigieuse ou d'un recouvrement incertain ou si elle n'est pas échue et même si elle est d'un montant inférieur au prix de la cession. Les parties sont tenues au besoin

d'évaluer le montant de la créance alors qu'elles n'ont pas à évaluer le prix de la cession. La valeur de l'usufruit et de la nue-propiété de la créance est déterminée conformément aux règles tracées par la loi du 25 février 1901, c'est-à-dire d'après l'âge de l'usufruitier ou la durée de l'usufruit. Les coefficients donnés par cette loi sont applicables au capital nominal des créances.

Aucun texte ne visant spécialement la valeur imposable des créances transmises par décès, la question s'est posée de savoir si cette valeur devait être fixée d'après le forfait mentionné ci-dessus, ou conformément à l'article 14 n° 8 de la loi de Frimaire, c'est-à-dire par voie de déclaration estimative. La Cour de Cassation s'est prononcée pour le forfait par quatre arrêts du 24 avril 1861 en décidant que l'article 14 n° 8 ne s'applique qu'aux meubles et effets mobiliers proprement dits qui n'ont pas de valeur fixe, à l'exclusion des créances et autres actes obligatoires dont le chiffre est certain et constaté par écrit et que le n° 2 de l'article 14 embrasse dans sa formule générale toutes les créances sans distinguer le mode de transmission. Cette solution est tout à fait contestable. Le forfait est, en effet, exceptionnel, et il ne saurait être étendu en dehors des cas nominativement désignés par la loi. La loi a cependant consacré implicitement cette solution. L'article 13 de la loi du 25 février 1901 dispose notamment que la valeur de la nue-propiété ou de l'usufruit des créances est égale à une quotité de la valeur de la propriété entière établie conformément à l'article 14 n° 2 de la loi de frimaire. De plus, l'article 12 de la loi du 18 avril 1918 en venant tempérer le caractère trop absolu du forfait l'a consacré définitivement (cf. T. A. succession n° 763).

Le forfait est, en effet, absolu et pour l'Administration et pour les particuliers. Cependant divers tempéraments ont été

apportés à la rigueur de ce principe. En cas de cession d'une créance sur une faillite, ou sur une liquidation judiciaire, le droit est liquidé sur une évaluation des dividendes probables. Un supplément de droit est dû si les dividendes sont supérieurs à l'évaluation (solution du 20 juin 1892). De même pour les créances vendues judiciairement ou après autorisation de justice, le droit est liquidé sur le prix exprimé. Enfin, en matière successorale, la loi du 18 avril 1918 a permis d'évaluer les créances sur débiteurs en faillite, liquidation judiciaire ou déconfiture.

Les valeurs mobilières

Les divers droits d'enregistrement exigibles sur les valeurs mobilières sont, en principe, liquidés sur la valeur de ces titres fixées par voie de déclaration estimative conformément à l'article 16 de la loi du 22 frimaire an VII. Mais, dans la majorité des cas, le législateur a fixé cette valeur forfaitairement.

Les droits de donation ou de mutation par décès perçus sur les valeurs mobilières cotées en Bourse seront liquidés sur le capital établi d'après le cours moyen de la Bourse au jour de la transmission. En réalité ce forfait n'a été prévu que pour les rentes sur l'Etat et les valeurs mobilières étrangères. (Lois des 18 mai 1850, art. 7, 13 mai 1863 ; art. 4, 23 août 1871, art. 3). Il est cependant admis qu'il s'applique à toutes les valeurs mobilières cotées en Bourse. Mais dans ce dernier cas, le forfait ne joue que comme présomption simple, susceptible de la preuve contraire. D'ailleurs si le titre n'a pas été coté, le jour du décès, ou de la donation, l'impôt est perçu d'après la déclaration estimative, mais l'Administration peut invoquer à titre de présomption, pour établir l'insuffisance

de cette déclaration, les cours cotés à des dates suffisamment rapprochés du jour où se place le fait générateur de l'impôt.

Le droit perçu à l'occasion de la conversion d'un titre nominatif au porteur est liquidé d'après les règles analogues. La valeur imposable est établie pour les titres cotés en Bourse d'après le dernier cours moyen constaté avant le jour de la conversion. (Solution du 10 avril 1897). Par contre le droit de transmission perçu sur les titres nominatifs est perçu sur le prix de la négociation.

La liquidation de la taxe annuelle s'inspire également de considérations semblables mais beaucoup plus complexes. Aux termes de l'article 6 § 2 de la loi du 23 juin 1857, la taxe annuelle est liquidée « sur le capital des actions et obligations évalué d'après leur cours moyen durant l'année précédente, et à défaut de cours, conformément aux règles établies par les lois sur l'enregistrement. Le cours moyen qui doit servir de base à la perception, s'obtient en divisant le total des cours moyens de chacun des jours de l'année par le nombre de ces cours ». (Art. 7 du décret du 17 juillet 1857).

En ce cas, le forfait cesse d'être simple pour devenir essentiellement complexe. Le législateur reconnaissant l'impossibilité d'atteindre chaque obligation, a institué une taxe annuelle et reconnaissant également l'impossibilité d'atteindre le prix de chaque négociation, il a basé cette taxe sur le cours moyen des valeurs. Le cours moyen constitue la base de droit, sauf à déduire les sommes à verser pour les titres non libérés qui sont cotés net à payer (art. 1^{er} de la loi du 30 mars 1872). A défaut de cotation les sociétés souscrivent une déclaration estimative. Si une valeur n'a été cotée qu'une seule fois, ce cours unique doit servir de base à la liquidation de la taxe pour l'année suivante (solution du 10 août 1886, J. E. 22-752).

S'il y a eu deux négociations c'est la moyenne de ces deux cours qui représente le cours moyen.

Des difficultés se sont présentées lorsque les titres assujettis à l'impôt n'ont été cotés que pendant une partie de l'année seulement. Il ne peut, en effet, y avoir une moyenne des cours officiels, servant de base à la liquidation de l'impôt, que si les valeurs ont été admises à la cote pendant tout le cours de cette année et que cette cote annonce une ou plusieurs négociations. Si l'admission à la cote n'a pas eu lieu pendant toute l'année, on n'a pas les éléments nécessaires à l'établissement du cours moyen de l'année entière. Doit-on alors recourir aux déclarations estimatives et quel sera l'objet de l'évaluation des parties ?

L'Administration soutient que lorsque les titres n'ont été admis à la cote, que pendant une partie de l'année précédente, c'est néanmoins le cours moyen de la bourse qui doit seul servir de base à la liquidation de l'impôt. La déclaration estimative ne doit être admise qu'en l'absence de tout cours officiel de bourse. Cette opinion également soutenue par M. Wahl a été confirmée par le tribunal de Bordeaux, le 21 février 1898 et par celui de Lyon, le 30 mars 1913.

Cependant, le tribunal de la Seine a adopté, le 17 novembre 1913, une autre solution. D'après ce jugement il conviendrait de distinguer dans l'année précédente deux périodes, admettre pour l'une le cours moyen de la bourse et pour l'autre la déclaration estimative et déduire de ce double élément d'appréciation la valeur moyenne devant servir de base à la liquidation du droit. En d'autres termes, le cours moyen ne serait plus la base exclusive de la taxe, mais il faudrait ajouter pour partie à ce cours, une déclaration estimative.

Ni l'un ni l'autre de ces deux systèmes ne paraît en fait

exact. Quand le cours moyen ne peut être admis, ainsi que l'a décidé le tribunal de la Seine, comme la seule expression juridiquement exacte de la valeur imposable, parce que les titres n'ont pas été cotés pendant toute l'année précédente, il n'y a de place que pour le second mode d'évaluation prévu par la loi à savoir la déclaration estimative. Tout système forfaitaire est, en effet, exceptionnel, et dans le doute il convient de recourir au droit commun. Si le législateur a dérogé à ce principe, en ce qui concerne les valeurs cotées en bourse, ce n'est qu'à titre d'exception et parce qu'il a trouvé pour ces valeurs une base d'appréciation certaine et indiscutable. Mais cette exception ne peut pas s'étendre d'un cas à un autre, et dès lors, que la base d'évaluation spécialement prévue par la loi fait défaut, on doit revenir à la règle générale (cf. T. A. titres négociables n° 303).

Dans ces divers cas, la loi fait appel à un élément totalement indépendant de la volonté des redevables : le cours en bourse. C'est après la clôture de la journée que les agents de change se réunissent dans une salle de la bourse appelée « Parquet » pour procéder à la rédaction de la cote officielle de chaque valeur. L'exactitude des cours constatés par la chambre syndicale avec toutes les solennités requises pour leur donner le caractère authentique, ne saurait d'ailleurs être contestée. (Dalloz, V° agent de change n° 146).

Un jugement rendu le 30 avril 1913 par le Tribunal de Lyon a décidé qu'il importait peu que la cote ait été faite avec ou sans le concours de la société (R. E. n° 5884). La chambre syndicale est maîtresse absolue de la rédaction de la cote officielle. Elle peut, sauf le droit d'interdiction réservé au Ministre par le décret du 6 février 1860, prononcer ou refuser l'admission à la cote, même en dehors de toute intervention des intéressés. Sa décision n'est susceptible d'aucun recours.

Sont considérés comme cotés les titres dont le cours a été inscrit au Bulletin Officiel de la cote qu'ils figurent à la première ou à la deuxième partie de ce bulletin (T. A. titres négociables n° 300).

Il n'y a aucune distinction à établir entre le cours de la Bourse de Paris et celui d'une bourse de province. Si une valeur a été cotée dans plusieurs bourses il appartient en principe aux redevables de choisir entre les différents cours. Cependant le cours d'une bourse déterminée doit être pris pour base de préférence, si l'importance des transactions effectuées dans cette bourse sur la valeur envisagée ou son rapprochement du domicile des parties démontre que ce cours est susceptible de représenter avec plus de certitude la véritable valeur du titre. Ainsi, les actions d'une société, cotées officiellement dans une bourse de province, inscrites en outre à la seconde partie du Bulletin de la Bourse de Paris, seront évaluées d'après la cote de la bourse de province. Le forfait est, en effet, basé sur la présomption que pour les titres cotés le cours de bourse est l'expression de la valeur réelle des titres. Du fait que des valeurs sont inscrites à la deuxième partie du Bulletin il en résulte que ces valeurs ont été jugées par la Chambre Syndicale des agents de change, près de cette bourse, comme ne pouvant donner lieu sur cette place à un nombre suffisant de transactions. Les cours cotés sur cette place ne sont pas légalement la résultante des principales et des plus nombreuses offres et demandes dont les valeurs en question sont l'objet (T. A. titres négociables n° 301). Cependant, d'après l'article 7 du décret du 7 juillet 1857, la Bourse de Paris prime toutes les autres bourses en matière de taxe de transmission.

B. — L'ÉVALUATION FORFAITAIRE COMPLEXE

Les rentes

La loi a divisé les rentes en deux catégories, suivant qu'elles sont constituées à titre onéreux ou à titre gratuit (Code Civil, 1968 et 1969).

Pour les premières la loi possède un élément stable pour asseoir l'impôt : le droit proportionnel ou progressif sera liquidé sur le capital constitué ou aliéné, quelque soit d'ailleurs l'opération juridique taxée (art. 14, n° 7, loi du 22 frimaire an VII).

Pour les autres, la loi n'ayant aucune base sérieuse, a recouru au forfait : « pour les rentes et pensions créées sans expression de capital, leurs transports et amortissements à raison d'un capital formé de vingt fois la rente perpétuelle et de dix fois la rente viagère ou pension et quel qu'en soit le prix stipulé pour le transport ou l'amortissement. Il ne sera fait aucune distinction entre les rentes viagères créées sur une tête et celles créées sur plusieurs têtes quant à l'évaluation (article 14, n° 9 de la loi du 22 frimaire an VII).

L'institution du forfait est très nette. Le capital imposable est uniquement fonction de la nature de la rente (viagère ou perpétuelle) et de la prestation annuelle imposée.

A ce forfait vient se greffer un second forfait pour les rentes acquittées en nature. « ...Les rentes et pensions stipulées payables en nature seront évaluées aux mêmes capitaux, estimation préalablement faite des objets d'après les mercuriales du canton de la situation des biens. S'il est question d'objets dont les prix ne puissent être réglés par les mercuriales, les parties en feront une déclaration estimative (même article).

L'article 75 de la loi du 15 mai 1818 a légèrement modifié cette disposition : « Pour les rentes payables en quantités fixes de grains et denrées, dont la valeur est déterminé par des mercuriales, la liquidation du droit proportionnel d'enregistrement sera faite d'après l'évaluation du montant des rentes, résultant d'une année commune de la valeur des grains et autres denrées selon les mercuriales du marché le plus voisin. On formera l'année commune d'après les quatorze dernières années antérieures à celle de l'ouverture du droit : on retranchera les deux plus fortes et les deux plus faibles, l'année commune sera établie sur les dix années restantes. . . »

La loi se sert d'un double forfait. L'un déterminant le capital de la rente et l'autre fixant la base qui servira au calcul du premier. La valeur de la prestation annuelle est établie d'après les données fournies par les mercuriales. Ce sont les relevés des cours moyens des denrées dans les halles et marchés dressés par les municipalités. Cette méthode est analogue à celle utilisée pour les valeurs mobilières, ces mercuriales étant assimilables aux cours de bourse.

La même règle est d'ailleurs applicable pour la liquidation du droit du bail exigible sur les baux payables en nature et avant la loi du 27 mai 1918 pour l'évaluation des immeubles transmis par décès ou donnés, lorsque cette évaluation était fixée d'après les baux en cours. Ainsi pour les baux payables en nature, l'évaluation du prix sera faite par la moyenne des prix donnés par les mercuriales pour les 3 dernières années (art. 15 n° 1 de la loi du 22 frimaire en VII. 1^{er} du décret du 16 avril 1808).

Cependant le domaine d'application de cette règle est strictement limité. Elle ne s'applique qu'aux rentes stipulées payables en une quantité fixe de grains ou denrées dont le prix est déterminé par les mercuriales. Si le débiteur peut verser

une somme d'argent représentant cette valeur la déclaration estimative reprend son empire (T. A., succession n° 774. Des solutions analogues sont intervenues en matière de baux (Réponse ministérielle du 18 février 1930). Ce forfait est absolu et une déclaration même supérieure ne peut y suppléer. La Cour de Cassation a, en effet, décidé que la déclaration estimative ne doit être acceptée que si le prix des denrées n'est pas fixé par les mercuriales (Cass. 12 février 1816 T.A. mercuriales n° 4).

L'évaluation forfaitaire du capital des rentes est exceptionnelle. L'article 14 de la loi de frimaire ne désignant dans aucune de ses dispositions les rentes transmises par décès, on en avait conclu que le mode d'évaluation était, en ce cas, la déclaration estimative. La Cour de Cassation a cependant décidé que les dispositions de l'article 14 de la loi de frimaire (n° 7 et 9) étaient applicables et qu'en conséquence il y avait lieu d'étendre le forfait à cette sorte de transmission des rentes. D'après l'arrêt du 4 mai 1807 la déclaration estimative des parties n'est admise par la loi que lorsqu'il n'existe pas d'autres bases d'évaluation et la disposition édictée par l'article 14 n° 8 est uniquement relative aux meubles. Bien que cet arrêt n'ait visé que les rentes créées avec l'expression d'un capital il fut appliqué aux rentes créées sans expression de capital (T.A. Succession n° 771). Cette interprétation paraît erronée. La déclaration estimative constitue, en effet, le droit commun applicable chaque fois qu'une disposition expresse n'a prévu aucun autre mode d'évaluation. Quant au forfait, il demeure toujours extraordinaire. La loi du 25 février 1901 est venue cependant renforcer cette doctrine en fixant de la même manière la valeur de l'usufruit ou de la nue-propriété des rentes transmises par décès (art. 13 n° 3).

La loi distingue uniquement entre les rentes perpétuelles

pour lesquelles on multiplie les arrérages par vingt et les rentes viagères pour lesquelles on applique le coefficient dix (T.A. rente n° 12). La liquidation du droit exigible sur les rentes temporaires, c'est-à-dire, celles qui doivent être servies pendant un nombre d'années déterminées, a par suite donné lieu à de nombreuses controverses.

Certains auteurs estiment que la durée de la rente étant irrévocablement fixée, on doit liquider le droit d'après cette durée, sans que toutefois le capital imposable soit supérieur à celui des rentes perpétuelles (D.E. rente n° 30). M. Garnier soutient dans son ouvrage que ce capital imposable ne doit pas excéder celui des rentes viagères (Répertoire Général de l'Enregistrement — V° rente n° 44 et 111).

Ces solutions paraissent critiquables. « Les conventions de l'espèce ne sauraient être complètement assimilées aux contrats de constitution de rentes proprement dits puisque l'un des éléments de la rente, du moins de la rente viagère, est d'être aléatoire. C'est, en effet, sous le titre spécial aux contrats aléatoires que la rente figure au Code Civil et c'est à raison de ce caractère aléatoire que la loi de l'impôt a invariablement fixé au moyen d'un forfait l'assiette du droit exigible sur les rentes viagères à dix fois le montant de ces rentes. Or, aucun aléas n'existe dans les rentes créées pour une durée déterminée et, dès lors, nous pensons qu'il y a lieu en ce qui les concerne et dans le silence de la loi, de percevoir l'impôt d'après la déclaration estimative des parties conformément à l'article 16 de la loi du 22 frimaire an VII (T.A. rente n° 21). Cette opinion est la plus juridique. Le forfait doit être appliqué restrictivement et le droit commun reprend son empire dès que la loi ne le prévoit pas. L'Administration suit cependant la solution du Dictionnaire de l'Enregistrement.

Le forfait est usité même quand il s'agit de déduire de l'ac-

tif successoral des rentes qui le grèvent. Ainsi les rentes perpétuelles ou viagères qui continuent à être servies après le décès du débirentier, seront déductibles du montant de la succession sur la base d'un capital au dernier vingt ou dix de la rente (Inst. n° 3390 p. 45). Cependant les rentes dues par le défunt en vertu de contrats à titre onéreux ou même comme condition d'un contrat à titre gratuit, et dont le service se continue après son décès doivent être évaluées sous le contrôle de l'Administration d'après l'âge du crédirentier. L'évaluation de ces dernières rentes n'a pas, en effet, été prévue par la loi.

L'évaluation fournie par le forfait est absolue et irréfutable.

L'Administration a cependant toléré, par mesure d'équité, divers tempéraments à ce principe. Elle admet ainsi, même au sujet des mutations à titre onéreux spécialement prévues par le texte de l'article 14 n° 9 de la loi de frimaire, que dans le cas où la personne à la vie de laquelle le service d'une rente néviagère avait été limitée vient à décéder et où, par conséquent le chiffre des arrérages échus est exactement déterminé, le droit proportionnel dû à raison de cette rente peut être exigé sur le montant seulement des arrérages réellement transmis au lieu de l'être sur le capital du dernier dix de la rente. Par exemple, le défunt a vendu de son vivant un immeuble moyennant le service d'une rente viagère à son profit et réversible sur la tête d'une tierce personne. Si cette personne meurt peu de temps après la crédirentier primitif, la rente viagère qui dépendait de la succession de ce crédirentier peut être évaluée pour le paiement du droit de mutation par décès d'après le montant exact des arrérages dus pour solde par le débirentier à la succession (T.A. rente n° 14, sol. du 7 avril 1898).

Bien que cette solution ne soit pas juridique, elle peut

être considérée comme équitable et on ne peut que l'approuver. Le but du forfait est, en effet, de déterminer, « à peu près », une valeur inconnue et incontrôlable. Ici, la valeur recherchée est exactement fixée et le forfait n'a plus raison d'être.

Il est quand même à remarquer que la preuve contraire au forfait n'est pas autorisée par la loi. Ainsi, cette mesure de tempérament ne peut être étendue au cas où c'est le bénéficiaire unique de la rente qui vient à décéder peu de temps après le testateur. Dans cette hypothèse, les héritiers naturels les donataires ou légataires universels ont eu droit à une déduction égale au montant du forfait. « On pourrait concevoir il est vrai, un système mixte selon lequel les ayants-droit du crédirentier paieraient du chef de ce dernier un impôt calculé sur les arrérages effectivement perçus, tandis que les héritiers ou légataires continueraient à obtenir la déduction au denier dix de la rente ». (T.A. succession n° 779). Cette solution qui n'est même pas juridique serait de plus, fort préjudiciable au Trésor. Elle est, d'ailleurs, contraire à tous les principes relatifs au forfait.

Les Baux

Les mutations de jouissance sont assujetties au droit proportionnel sur un capital égal au montant cumulé des loyers augmentés des charges imposées au preneur. La fixation du capital imposable peut donner naissance à deux sortes de difficultés : appréciation de la valeur du loyer lorsqu'il est fixé autrement qu'en numéraire ; appréciation de la durée de la location lorsqu'elle est indéterminée et indépendante de la volonté des contractants.

La loi a tranché ces deux difficultés grâce à l'évaluation forfaitaire.

Nous avons vu, lors de l'étude des forfaits applicables aux rentes payables en nature, que la valeur des arrérages était parfois déterminée d'après les mercuriales et que les mêmes règles s'appliquaient aux mutations de jouissance. Il s'agit en l'espèce, d'un forfait complexe : la valeur des prestations imposées au preneur est établie d'après une moyenne fixée d'ailleurs différemment suivant la nature exacte des prestations.

D'un autre côté, la loi a déterminé forfaitairement le capital imposable des baux à durée indéterminée en appliquant des règles différentes suivant la durée probable de ces actes.

« Pour les baux à rente perpétuelle, et ceux dont la durée est illimitée — la valeur de la jouissance est déterminée — par un capital formé de vingt fois la rente ou le prix annuel et les charges aussi annuelles en y ajoutant également les autres charges en capital et les deniers d'entrée s'il en est stipulé (loi du 22 frimaire an VII, art. 15 n° 2).

Est à durée illimitée un bail qui, n'étant pas fait pour une durée déterminée ne doit pas non plus se terminer avec la vie d'une ou plusieurs personnes désignées, mais pour lequel aucun terme n'a été fixé ou dont le terme dépend d'un événement futur et incertain. Cette clause doit s'interpréter restrictivement. Ainsi, le bail fait pour autant de périodes de 9 ans qu'il plaira au preneur est un bail à durée limitée : les droits ne sont dus que pour une période à la fois (solution du 14 mars 1879). De même le bail qui peut se continuer par tacite reconduction n'est pas à durée illimitée mais à durée limitée (R.E. 6519, Limoges, 24 mars 1916).

Le bail à locatairie perpétuelle par lequel le propriétaire d'un bien rural en concède la jouissance à perpétuité pour plus de

99 ans, ou pour une durée supérieure à la vie de trois personnes, sous la condition pour le preneur de payer au bailleur une redevance également perpétuelle (Dalloz, Louage à locataire perpétuelle), est également assujetti aux mêmes règles et imposé sur un capital formé par vingt fois la redevance annuelle.

« Pour les baux à vie, sans distinction de ceux faits sur une ou plusieurs têtes par un capital formé de dix fois le prix et les charges annuelles »... (Loi du 22 frimaire an VII, art. 15, n° 3).

La définition du bail à vie est assez délicate et il s'agit souvent d'une simple question de fait. L'après la loi du 13 décembre 1790 (art. 13), un bail à vie peut être fait pour toute la durée de la vie soit du bailleur, soit du preneur, soit d'un tiers ou même de plusieurs personnes successivement, pourvu que leur nombre ne dépasse pas trois. Ainsi, le bail fait pour la vie de trois personnes nées où à naître est un bail à vie ; il en est de même de celui fait pour la vie de plus de trois personnes nées au moment du contrat ; mais celui fait pour la vie de plus de trois personnes nées où à naître est un bail à durée illimitée (J.E. n° 15523, Cass. 6 janvier 1852). Mais ce régime reste exceptionnel et si la durée du bail n'est pas exprimée dans l'acte sans que les parties aient aliéné la liberté d'y mettre fin, le bail est fait suivant l'usage des lieux (solution du 6 décembre 1872, J.E. n° 19656).

Le bail à vie le plus fréquent est le bail à nourriture. Celui-ci est un contrat par lequel l'une des parties s'engage à pourvoir à tous les besoins de l'autre, c'est-à-dire à le loger, à le nourrir et à l'entretenir, moyennant une redevance fixe ou à fonds perdu. A défaut de capital aliéné, le droit se liquide sur les redevances stipulées et si aucun terme n'est fixé au contrat celui-ci doit normalement s'éteindre au décès de la

personne entretenue. Le capital imposable sera déterminé par le prix annuel capitalisé au denier dix. Il en est ainsi décidé même pour les baux de cette nature à durée illimitée. Cependant, les baux à durée illimitée passés pour la nourriture des membres d'une collectivité, des hospices par exemple, sont imposés sur le capital au denier vingt (T.A., Bail à nourriture n° 3).

Ces diverses explications font ressortir le caractère exceptionnel du forfait: Il ne s'applique qu'aux baux à durée illimitée, ou aux baux à vie. Si un ferme quelconque semble ressortir du contrat, les droits seront liquidés en appliquant les mêmes règles qu'aux baux à durée limitée. En cas de doute, le forfait n'est plus applicable.

D'autre part, ces divers forfaits sont absolus. Si les baux viennent à se terminer avant les délais de dix ou vingt ans, les parties n'ont droit à aucune restitution. De même, l'Administration reconnaît qu'elle ne peut réclamer aucun droit supplémentaire si le bail dure plus de dix ou vingt ans suivant le cas.

Les immeubles

En ce qui concerne les immeubles, la loi de frimaire s'est trouvée modifiée dans un sens inverse de ce qui s'est fait pour les meubles en général (Pilon, ouvrage cité n° 883). La loi du 27 mai 1918 a, en effet, abandonné en cette matière, toute évaluation forfaitaire. L'étude du forfait institué par la loi du frimaire présente surtout un intérêt historique.

Le forfait ne s'appliquait d'ailleurs qu'aux échanges et mutations à titre gratuit, entre vifs ou par décès. Dans ces divers cas, la loi, n'ayant aucune base solide pour asseoir les droits exigibles et reculant devant la déclaration estimative, eut recours à l'évaluation forfaitaire.

Aux termes de l'article 15 n° 7 de la loi du 22 frimaire an VII, « ...la valeur de la propriété des immeubles est déterminée pour la liquidation et le paiement du droit proportionnel... pour les transmissions de propriété entre vifs à titre gratuit et celles qui s'effectuent par décès, par l'évaluation qui en sera faite et portée à vingt fois du produit des biens ou du prix des baux courants sans distraction des charges ». Une règle analogue avait été prévue pour les échanges.

L'article 2 de la loi du 21 juin 1875 a porté à 25 le coefficient applicable aux immeubles ruraux. Le fondement de cette distinction fut ainsi commenté par le rapporteur de la loi « ...l'idée sur laquelle se fonde la différence du taux de capitalisation, c'est que les immeubles ruraux produisent un revenu non pas de 5 %, mais à peine de 4 % que, par conséquent, la valeur d'une ferme louée 4.000 frs ne s'élève pas seulement à 80.000 frs mais à 100.000 frs ; un immeuble urbain d'un loyer de 4.000 frs ne vaut pas 100.000 frs, mais à peine 80.000 frs. Le principe de l'égalité du contribuable devant l'impôt reçoit ici satisfaction (D.E. succession n° 1733). L'article 7 de la loi du 26 décembre 1908 est venu compléter cet ensemble de règles : « Pour la perception des droits d'enregistrement sur les échanges et mutations à titre gratuit des immeubles bâtis non loués autres que les usines, la production ou le revenu annuel de l'immeuble est déterminé par la valeur locative telle qu'elle est établie pour l'assiette de la contribution foncière de l'année de l'échange, de la donation ou du décès ».

Pour les immeubles loués par bail courant, le prix du bail constituait la base légale et obligatoire de l'évaluation du revenu des immeubles. Ce principe qu'une longue série d'arrêtés avait consacré, a été implicitement confirmé par l'article précité. Ce texte n'exigeait la valeur locative établie pour

l'assiette de la contribution foncière en seconde base légale d'évaluation qu'en ce qui concernait les immeubles bâtis non loués (D.E. Succession n° 677).

Cette valeur locative prise pour base de l'impôt constituait un second forfait dont la force probante était d'ailleurs discutée. Pour les immeubles visés par la loi, l'Administration ne pouvait recourir à l'expertise car c'était précisément pour éviter cette procédure qu'une seconde base d'évaluation avait été établie. Mais pouvait-on encore invoquer les actes faisant connaître le véritable revenu des biens pour liquider l'impôt d'après un revenu supérieur à la valeur locative déterminée par le service des contributions directes. D'après le Dictionnaire de l'Enregistrement, le seul moyen de contrôle que le législateur ait voulu supprimer était l'expertise à cause des complications et des frais que cette procédure entraînait. Si les intéressés avaient eux-mêmes reconnu le loyer réel dans un acte ou une déclaration émanant d'eux, cette reconnaissance équivalant à un aveu, pouvait leur être opposée (D.E. succession n° 1721). Cependant, à défaut de preuve contraire expressément réservée, le forfait est irréfragable. Cette opinion peut donc paraître contestable. En fait, il s'agissait en l'espèce d'une sorte de forfait subsidiaire et non d'un forfait exclusif. La loi avait prévu pour évaluer les immeubles, d'abord le prix des baux, et à défaut le revenu cadastral. Or, tous les forfaits subsidiaires supportent la preuve contraire et la thèse du Dictionnaire de l'Enregistrement est la plus rationnelle.

La règle formulée par la loi de frimaire était en principe absolue. La loi du 25 février 1901 était venue cependant en tempérer la rigueur, en décidant que les droits de mutation à titre gratuit, entre vifs ou par décès, seraient liquidés sur la valeur vénale en ce qui concernait les immeubles dont la

destination actuelle n'est pas de procurer des revenus. L'article 14 de la loi du 25 juin 1902 contenait une disposition analogue relativement aux immeubles loués par baux emphytéotiques.

Mais, à part ces cas exceptionnels, le forfait était applicable à tous les immeubles. Aussi les immeubles par destination qui constituent avec l'immeuble auquel ils sont attachés, un ensemble y étaient assujettis. Le revenu global était seul à considérer. Ce forfait était strictement obligatoire ; on n'aurait pu, sous aucun prétexte, y suppléer par une estimation faite en capital (D.E., succession n° 306).

Usufruit et nue propriété

Les droits d'enregistrement perçus sur les manifestations juridiques de la fortune, n'atteignent pas obligatoirement que le droit de propriété. D'autres droits peuvent être frappés ; il en est ainsi notamment des mutations de jouissance et aussi des démembrements de la propriété : usufruit ou nue propriété.

L'usufruit est toujours subordonné à l'existence de l'usufruitier ; sa valeur est donc incertaine : Il en est de même de celle de la nue-propriété qui en est le complément. La fixation de ces valeurs difficilement appréciables risquant de soulever de nombreuses difficultés, le législateur a jugé opportun dans de nombreux cas, de les arbitrer forfaitairement. La durée de la vie humaine est excessivement variable et dépend en fait de chaque cas envisagé. Afin d'éviter les abus possibles, il convenait de tabler sur une moyenne qui sera forcément forfaitaire.

Sous l'empire du droit féodal, les transmissions d'usufruit étaient exemptées de tous droits seigneuriaux. Cependant, la

législation du centième denier assimila plus tard l'usufruit à la propriété au point de vue de la perception de l'impôt. Par contre, la nue-propriété a toujours été tarifée exactement comme la pleine propriété. Néanmoins, en cas de vente elle n'était passible de l'impôt sur le prix représentant sa valeur propre (T.A. Usufruit et nue-propriété n° 13).

La loi du 22 frimaire an VII est venue bouleverser ces règles en introduisant le forfait. « L'usufruit (pour les biens meubles), transmis à titre gratuit, s'évalue à la moitié de la valeur entière de l'objet » (article 14 n° 11). « Pour les transmissions d'usufruit seulement (de biens immeubles), soit entre vifs à titre gratuit soit par décès, par l'évaluation qui en sera faite et portée à dix fois le prix des baux courants, aussé sans distraction des charges ou le produit des biens ». Ces deux règles simples en apparence, étaient compliquées par d'autres dispositions. Les mutations à titre onéreux étaient assujetties à l'impôt sur le prix augmenté des charges ». Si l'usufruit est réservé par le vendeur, il sera évalué à la moitié de tout ce qui forme le prix du contrat et le droit sera perçu sur le total mais il ne sera perçu aucun autre droit, lors de la réunion de l'usufruit à la propriété » (art. 15, n° 6). L'impôt était ainsi perçu sur une fois et demie la valeur des biens. D'un autre côté, la nue-propriété était toujours assimilée à la toute propriété et son évaluation était faite suivant les mêmes règles.

Ce système a d'ailleurs donné lieu à de nombreuses variations de jurisprudence, et il était très critiqué. La valeur de l'usufruit était uniformément fixée à la moitié de la valeur de la toute propriété, sans égard à l'âge de l'usufruitier. Celle de la nue-propriété variait selon l'opération taxée et la loi imposait souvent aux parties l'obligation de payer, lors du démembrement de la propriété, la droit proportionnel sur un

usufruit dont elle ne profiteraient que dans un avenir éloigné (cf. T.A. usufruit et nue-propiété n° 14).

L'article 13 de la loi du 25 février 1901 est venu modifier ces règles du tout au tout.

« La valeur de la nue-propiété et de l'usufruit des biens meubles et immeubles est déterminée pour la liquidation et le paiement des droits ainsi qu'il suit :

« 1°. — Pour les transmissions à titre onéreux de biens autres que les créances, rentes ou pensions, par le prix exprimé dans l'acte ;

« 2°. — Pour les échanges et pour les transmissions entre vifs à titre gratuit ou celles qui s'opèrent par le décès des mêmes biens par une évaluation faite de la manière suivante, si l'usufruitier a moins de 20 ans révolus, l'usufruit est estimé aux $7/10^e$ et la nue-propiété aux $3/10^e$ de la propriété entière, telle qu'elle doit être évaluée d'après les règles sur l'enregistrement. Au-dessus de cet âge, cette proportion est diminuée pour l'usufruit et augmentée pour la nue-propiété d'un dixième pour chaque période de dix ans sans fraction. A partir de 70 ans révolus de l'âge de l'usufruitier, la proportion est fixée à $1/10^e$ pour l'usufruit et à $9/10^es$ pour la nue-propiété. Pour déterminer la valeur de la nue-propiété, il n'est tenu compte que des usufruits ouverts au jour de la mutation de cette nue-propiété. Toutefois, dans le cas d'usufruits successifs, l'usufruit éventuel venant à s'ouvrir, le nu-propiétaire aura droit à la restitution d'une somme égale à ce qu'il aurait payé en moins si le droit acquitté par lui avait été calculé d'après l'âge de l'usufruitier éventuel, mais cette restitution aura lieu seulement dans les limites du droit dû par celui-ci. L'action en restitution ouverte au profit du nu-propiétaire se

prescrit par deux ans, à compter du jour du décès du précédent usufruitier ».

« L'usufruit constitué pour une durée fixe est estimé aux $\frac{2}{10}$ ^{es} de la valeur de la toute propriété sans fraction et sans égard à l'âge de l'usufruitier ».

« 3°. — Pour les créances à terme, les rentes perpétuelles ou non perpétuelles, et les pensions créées ou transmises à quelque titre que ce soit, et pour l'amortissement de ces rentes et pensions, par une quotité de la valeur de la propriété entière établie suivant les règles indiquées au paragraphe précédent d'après le capital déterminé par les paragraphes 2, 7 et 9 de l'article 14 de la loi du 22 frimaire an VII ».

« Il n'est rien dû pour la réunion de l'usufruit à la nue-propriété lorsque cette réunion a lieu par le décès de l'usufruitier ou l'expiration du temps fixé pour l'usufruit ».

D'après ce texte, la nue-propriété comme l'usufruit ne supportent plus l'impôt que sur leur valeur respective tant au moment du démembrement que lors de leur réunion. Cette valeur est représentée par une fraction de la valeur de la pleine propriété de telle sorte que même au cas de transmission simultanée, les droits ne sont jamais perçus sur un capital supérieur à celui de la pleine propriété. Si pareille chose arrive la loi autorise la restitution. Tel est le cas qui peut se produire lors de l'ouverture d'un usufruit éventuel. Par ailleurs, aucun droit n'est dû lors de la réunion normale de l'usufruit à la nue-propriété.

La note de la Direction Générale de l'Enregistrement, qui a servi d'exposé de motifs à cette loi, indique clairement le procédé suivi pour aboutir à ce résultat.

« L'usufruit est un droit viager dont la valeur décroît à mesure que s'approche le terme de son extinction. La nue-pro-

priété augmente de valeur à mesure que l'usufruit s'achemine vers sa fin. Or, c'est presque toujours la vie humaine qui sert de limite à la durée de l'usufruit. Par conséquent, cet usufruit dépérit avec l'âge de son possesseur et pour en connaître la valeur à telle ou telle période, il faut déterminer le temps probable que l'usufruitier a encore à vivre. Le calcul n'eut pas été possible au moment de la préparation de la loi de l'an VII. On n'avait pas encore commencé les expériences qui, de nos jours, ont permis aux compagnies d'assurances ou aux sociétés de tontines, d'établir des moyennes de mortalité dont les résultats sont d'une grande exactitude et servent même souvent à l'Etat. En combinant les indications de ces moyennes, il est facile aujourd'hui de connaître avec une précision suffisante, les chances de vie d'un usufruitier, et par conséquent, la durée probable de son usufruit. On doit, pour établir ce calcul, tenir compte d'un second élément. En effet, l'usufruit est d'autant plus lucratif qu'il s'applique à une valeur dont le revenu est plus élevé. Par une conséquence nécessaire, la nue-propriété correspondant à cet usufruit est dépréciée davantage puisque la privation imposée au nu-propriétaire est plus grande. La valeur respective de ces deux démembrements varie donc selon la nature des biens et selon leurs produits. Il était impossible évidemment de faire varier l'application de ces résultats suivant ces indications. On a pensé que dans l'état actuel on pourrait prendre pour la moyenne générale du revenu des valeurs, soit mobilières, soit immobilières, le taux de 4 % » (cf. T. A. usufruit et nue-propriété n° 19).

On détermine ainsi d'une part la durée probable de l'usufruit par les moyennes des meilleures tables de mortalité et d'autre part en calculant la valeur de cet usufruit selon la durée d'après le revenu des biens transmis, on est arrivé aux résultats énoncés dans la loi et arrêtés par périodes décennales.

Il est curieux de rapprocher à cet égard, la loi de Frimaire et la loi de 1901. Cette dernière, tient uniquement compte de la durée probable de l'usufruit et fixe invariablement à 4 % le produit des biens taxés. Par contre, la loi de Frimaire fixe à 10 ans la durée de l'usufruit, mais le capital imposable résultait de la capitalisation du produit des biens et était arbitré d'après le revenu réel des biens.

En effet, « on ne pouvait pas, sans compliquer la perception et sans occasionner de nombreuses erreurs au préjudice des parties ou du Trésor, déterminer cette valeur pour chacune des années qui constitue la plus longue vie humaine. Il a paru suffisant d'établir des moyennes pour chaque période décennale. La première période comprend même tous les usufruitiers ayant moins de vingt ans révolus. En premier lieu, les usufruitiers constitués sur la tête d'enfants ou de jeunes gens sont très rares. Ces constitutions ne commencent guère qu'avec l'âge du mariage et la détermination de la valeur de ces usufruits n'a, par conséquent, d'utilité réelle, que pour cette période. D'un autre côté, les tables de mortalité appliquées aux enfants présentent des résultats d'autant plus exceptionnels par chaque année qu'on se rapproche davantage de la naissance. Les moyennes ne peuvent être sérieusement établies que quand l'enfant arrive à l'âge d'homme, c'est le point auquel on s'est arrêté dans le projet de loi fixant une catégorie unique pour tous les usufruitiers de moins de vingt ans... (à partir de l'âge de 70 ans), les motifs qui ne permettaient pas d'établir des classifications moyennes suffisamment exactes pour les enfants en premier âge se représentent. La vie humaine est devenue d'une extrême fragilité. On peut certainement réunir tous les vieillards au-dessus de 70 ans dans la même classe ». (Cf. T. A. usufruit et nue-propriété, n° 19).

Ces commentaires montrent clairement que le législateur a

voulu concilier, dans la mesure du possible, la justice fiscale et le forfait. La règle établie par la loi de 1901 est, en effet, exacte lorsqu'en envisage son application dans son ensemble. Elle n'en demeure pas moins un forfait. Elle est tantôt avantageuse pour le fisc, tantôt pour les contribuables.

Cette règle reste, par ailleurs, exceptionnelle. Elle n'est applicable qu'aux mutations à titre gratuit entre vifs ou par décès ou aux échanges ou bien encore aux biens déjà évalués forfaitement par la loi, rentes et créances. Dans tous les autres cas, la déclaration estimative servira à la liquidation de l'impôt. Il en est ainsi en cas de partage d'un usufruit, même si ce dernier a été créé par suite de donation.

Elle est également absolue. On ne peut pas fractionner chaque période de dix ans et le forfait légal reste le même quelles que soient les circonstances spéciales susceptibles de motiver une évaluation différente dès l'instant que l'âge de l'usufruitier se trouve compris dans une des divisions établies par le législateur. Si la mutation se produit le jour anniversaire, on tient compte de l'heure réelle (T.A. usufruit et nue-propriété n° 19).

Il convient d'étudier rapidement à ce sujet le forfait applicable aux usufruits temporaires et les difficultés soulevées par celui-ci. La loi a, en effet, évalué ceux-ci aux deux dixièmes de la valeur de la pleine propriété pour chaque période de dix ans de la durée de l'usufruit et sans égard à l'âge de l'usufruitier.

Le libellé et la disposition de l'article qui traite de l'usufruit viager et de l'usufruit à durée fixe, forment deux alinéas distincts. On en a conclu que les deux systèmes étaient indépendants l'un et l'autre et que jamais, pour un usufruit à durée fixe, quelque soient les résultats auxquels conduisaient le calcul prévu par la loi, il n'était permis d'adopter l'autre mode de

calcul fondé sur l'âge de l'usufruitier. L'Administration a par contre toujours prétendu que le mode de calcul prévu par la loi pour l'usufruit à durée fixe n'est pas applicable quand ses résultats seraient d'attribuer à cet usufruit une valeur supérieure à celle qu'il aurait eu s'il était viager (cf. Pilon, ouvrage cité, n^{os} 894 et 895).

La première thèse conduit, en effet, à des résultats inadmissibles où l'usufruit vaudra, plus que la toute propriété alors que l'usufruit s'éteint toujours en principe lors de la mort de l'usufruitier. L'usufruit temporaire est, en effet, un droit viager devant s'éteindre à l'expiration d'un certain délai, si l'usufruitier ne meurt pas auparavant (cf. Planiol, ouvrage cité. Tome I, n^{os} 2838 et 2840). En interprétant la loi de cette façon, on détourne le forfait de son véritable but qui est de proportionner, dans la mesure du possible, la valeur de l'usufruit à sa durée probable. La théorie de l'Administration a été consacrée par un arrêt de la Cour de Cassation du 16 juin 1933.

Le forfait établi pour les usufruits temporaires est également absolu et exceptionnel. Ainsi l'usufruit réservé dans une donation pour un an ou une durée moindre devra être évalué aux 2/10^e de la propriété entière si l'usufruitier n'a pas 70 ans révolus. Mais la stipulation d'une réserve aussi limitée pourrait être considérée suivant les circonstances comme ne donnant pas naissance à un droit d'usufruit proprement dit, mais à un louage de courte durée par le nouveau possesseur à l'ancien et comme constituant la fixation d'un simple terme. Il ne s'agit plus d'un usufruit. Le forfait ne serait pas applicable (cf. T. A. usufruit et nue-propriété n^o 21).

Les divers forfaits étudiés dans ce chapitre ont principalement pour but d'évaluer la valeur en capital de droits soit temporaires, soit viagers, soit perpétuels, lorsque cette valeur ne résulte pas explicitement ou même implicitement des opérations taxées.

Il est à remarquer que la loi de frimaire avait établi un ensemble de règles très cohérentes et commodes.

Le capital imposable était déterminé d'après les produits des biens ou des droits taxés. Le taux normal de l'intérêt avait été estimé à 5 % et on avait capitalisé les revenus connus d'après cette donnée. C'est ainsi que la valeur des immeubles, la valeur des rentes perpétuelles, ou des baux à durée illimitée ressortait à vingt fois le produit annuel de ces biens.

Par contre les droits viagers étaient évalués à la moitié des droits perpétuels. L'usufruit ne valait que la moitié de la toute propriété. Les baux à vie et les rentes viagères n'étaient capitalisés qu'au denier dix.

De nombreuses lois subséquentes sont venues bouleverser ces principes. On a ainsi admis que le revenu ne pourrait être que de 4 % et qu'il fallait capitaliser au denier 25 le produit annuel des immeubles ruraux. Puis il a été reconnu que l'évaluation des immeubles basés sur leur revenu était trop arbitraire et pas assez en rapport avec le développement économique. On a abandonné le forfait.

De son côté, la loi du 25 février 1901 a évalué l'usufruit d'après l'âge de l'usufruitier et a modifié du tout au tout le régime établi par la loi de frimaire.

Les règles actuellement en vigueur sont incohérentes et inutilement compliquées. On arrive ainsi à des solutions bizarres, d'ailleurs consacrées par la loi — la valeur de la nue-propriété ou de l'usufruit d'une rente est déterminée en appliquant au

forfait établi par la loi de frimaire, le forfait de la loi de 1901, alors que ces deux forfaits sont essentiellement différents.

Il n'y a aucune raison d'évaluer l'usufruit viager autrement que les rentes viagères et les baux à vie. Par ailleurs, les conditions économiques ne sont plus actuellement les mêmes que sous l'empire de la loi de frimaire. La capitalisation au denier vingt des baux à durée illimitée et des rentes perpétuelles ne peut plus guère se soutenir. On peut maintenant déterminer facilement le loyer de l'argent à une époque donnée et on pourrait créer un forfait établi en conséquence. La rareté de ces conventions est le seul prétexte à invoquer en faveur d'un régime aussi désuet.

B. — L'ÉVALUATION FORFAITAIRE SUBSIDIAIRE

Meubles corporels dépendant d'une succession

L'évaluation des meubles corporels dépendant d'une succession obéit à des règles excessivement complexes. Le législateur a notamment édicté, pour évaluer ces biens, deux forfaits nettement distincts qui jouent l'un à défaut de l'autre : le premier est basé sur les polices d'assurance contre l'incendie, l'autre sur l'importance de la succession.

Législation

Les n° 8 et 27 de l'article 14 de la loi du 22 frimaire an VII déterminaient la valeur imposable des meubles dépendant d'une succession suivant l'inventaire dressé après le décès ou à défaut d'après la déclaration estimative des parties. L'art. 3

de la loi du 21 juin 1875 a introduit le système forfaitaire en décidant que cette valeur serait égale à 40 % des évaluations données par les polices d'assurance contre l'incendie. La loi du 25 février 1901 a perfectionné ce mode d'évaluation. L'article 11 dispose notamment qu'à défaut d'inventaire ou d'acte de vente, la valeur imposable des biens meubles est déterminée : « en prenant pour base 33 % de l'évaluation faite dans les polices d'assurance en cours au jour du décès et souscrites par le défunt ou ses auteurs moins de 5 ans avant l'ouverture de la succession ». Cette loi a fixé son domaine d'application en ajoutant : « les dispositions qui précèdent ne sont applicables ni aux créances, ni aux rentes, actions et obligations, effets publics et tous autres biens meubles dont la valeur et le mode d'évaluation sont déterminés par des lois spéciales. »

L'article 20 de la loi du 30 juin 1923 est venu refondre et compléter ces diverses dispositions.

« La valeur de la propriété des biens meubles est déterminée pour la liquidation et le paiement des droits de mutation par décès :

1° Par le prix exprimé dans les actes de vente;

2° A défaut d'acte de vente en prenant pour base 60 % de l'évaluation faite dans les contrats ou conventions d'assurance en cours au jour du décès et conclus par le défunt, son conjoint ou ses auteurs moins de dix ans avant l'ouverture de la succession, sauf preuve contraire ».

« Cette disposition ne s'applique pas aux polices d'assurance concernant les récoltes et marchandises.

3° A défaut d'acte de vente ou d'assurance par l'estimation contenue dans l'inventaire.

4° A défaut des bases d'évaluation établies aux trois paragraphes qui précèdent par la déclaration estimative des par-

ties; toutefois pour les meubles meublants la valeur imposable ne pourra être inférieure à 5 % de l'ensemble des autres valeurs mobilières et immobilières de la succession, sauf preuve contraire ».

Evaluation résultant des polices d'assurance

La valeur imposable est égale aux 60/100^e de l'évaluation faite dans les contrats ou conventions d'assurance contre l'incendie. Il s'agit d'une simple proportion qui a été successivement fixée à 40 %, 33 et enfin 60 %. Le législateur a considéré à juste titre qu'il serait exagéré d'attribuer aux objets assurés une valeur égale à l'estimation formulée dans la police « parce qu'en général, ainsi que l'observait le rapporteur de la loi de 1901, les assurés ne tiennent pas compte de la dépréciation et assurent la somme qu'ils seraient tenus de déboursier en cas de sinistre ». (T. A. succession n° 1602).

L'application de ce forfait est tout à fait stricte et l'Administration doit toujours être à même de le faire jouer. « Dans toutes les déclarations de mutations par décès, les héritiers, donataires ou légataires devront faire connaître si les meubles transmis étaient l'objet d'un contrat d'assurance contre l'incendie en cours au jour du décès, et au cas de l'affirmative indiquer la date du contrat, le nom et la raison sociale, et le domicile de l'assureur, ainsi que le montant des risques. Sera réputée non existante, en ce qui concerne les dits meubles, toute déclaration de mutation par décès qui ne contiendrait pas cette mention » (art. 6 de la loi du 31 mars 1903). De plus en vertu de l'article 90 de la loi du 31 mai 1933 « les sociétés, compagnies d'assurances et tous autres assureurs français ou étrangers qui auraient assuré contre l'incendie en vertu d'un

contrat ou d'une convention en cours à l'époque du décès, des biens mobiliers situés en France et dépendant d'une succession qu'ils sauraient ouverte ou appartenant au conjoint d'une personne qu'ils sauraient décédée, devront dans la quinzaine qui suit le jour où ils auront connaissance du décès, adresser au Directeur de l'Enregistrement de leur résidence une notice faisant connaître :

1° Le nom ou la raison sociale et le domicile de l'assureur ;

2° Les noms, prénoms et domicile de l'assuré, ainsi que la date de son décès ou du décès de son conjoint ;

3° Le numéro, la date et la durée de la police et la valeur des objets assurés ».

« Il en sera donné récépissé. Ces notices seront établies sur des formules imprimées délivrées sans frais par l'Administration de l'Enregistrement ; quiconque aura contrevenu aux obligations qui précèdent sera passible d'une amende de 500 francs en principal ».

L'Administration possède ainsi deux moyens, tous deux pourvus de sanctions, pour connaître l'existence de telles polices. Les redevables doivent obligatoirement mentionner dans la déclaration qu'ils sont tenus de souscrire, si les biens meubles dépendant de l'hérédité étaient ou n'étaient pas assurés, à l'époque du décès, sans d'ailleurs s'occuper du degré d'utilité présenté par cette mention. Cette obligation s'étend même aux polices souscrites depuis plus de dix ans avant le décès et qui ne peuvent jamais être invoquées qu'à titre de simples renseignements. Les parties ne peuvent s'y soustraire sous prétexte que l'existence d'un inventaire, d'un autre acte estimatif, ou d'une vente publique enlève toute force probante aux estimations de la police. Ainsi que le fait remarquer l'exposé des motifs de la loi « cette déclaration devrait avoir lieu

dans tous les cas, même lorsqu'un inventaire a été dressé, afin de permettre à l'Administration de rechercher si un inventaire sommaire et partiel n'a pas été rédigé dans le seul but d'échapper à la loi (D. E. succession n° 1604). Cette obligation est actuellement d'autant plus absolue que la loi du 31 mai 1933 ne permet plus aux contribuables d'invoquer l'inventaire contre le forfait.

Le forfait ne joue cependant que subsidiairement.

Il n'est applicable que si les meubles ne font l'objet d'aucune vente publique dans les deux années du décès. La vente d'une partie seulement du mobilier assuré ne permet d'écarter les évaluations faites dans les polices d'assurance qu'en ce qui concerne les meubles ayant fait l'objet de la vente; la valeur du surplus du mobilier est déterminée en prenant pour base 60 % de l'évaluation faite dans les polices. Au cas où les meubles assurés et non vendus ne seraient pas évalués distinctement dans les polices les redevables doivent ventiler la valeur pour laquelle ils sont assurés (R. E. n° 8755-X).

Par ailleurs, ce forfait n'est pas irréfragable. Il comporte la preuve contraire qui est à la disposition et de l'Administration et des redevables. L'Administration en avait conclu à bon droit que lorsque les 60 % du capital assuré donnent un chiffre inférieur à l'estimation de l'inventaire, elle était fondée à invoquer cet inventaire pour prouver l'insuffisance du forfait légal (Inst. 3896, § 19). Par contre elle contestait aux redevables le droit d'invoquer cet inventaire pour combattre le forfait. Cette solution était loin d'être juridique et difficilement soutenable. Aussi, un arrêt rendu le 29 février 1932 par la Cour de Cassation a réfuté cette thèse et l'Administration a admis à la suite de cet arrêt que l'inventaire régulier pouvait constituer une preuve suffisante. Cependant, la question a été depuis tranchée par un texte formel et la loi du 31 mars 1933

confirme la première doctrine de l'Administration. « Le 5^e alinéa de l'article 20 de la loi du 30 juin 1923 est complété ainsi qu'il suit : l'estimation faite en vertu de la présente disposition (inventaire) est préférée à la valeur déterminée en exécution de l'alinéa précédent (police d'assurance) lorsqu'elle lui est supérieure; elle ne peut servir à administrer la preuve contraire réservée par ce dernier alinéa quand elle lui est inférieure » (art. 88).

Depuis cette dernière loi la preuve contraire réservée aux contribuables, est très difficile à établir. La sincérité de l'inventaire doit être corroborée par d'autres pièces ou documents opposables à l'Administration (en ce sens réponse ministérielle du 7 mars 1928, Inst. 3896, § 19). Seuls les modes de preuve compatibles avec la procédure écrite sont admissibles et on peut dire qu'en fait, ce forfait reste irréfragable bien qu'il soit subsidiaire.

Cette mode d'évaluation est d'autre part strictement circonscrit par la loi. Il n'est applicable ni aux créances, ni aux rentes, actions, obligations, effets publics et tous autres biens « déjà visés par des lois spéciales ». Les anciennes monnaies françaises d'or et d'argent, les fonds de commerce et de clientèle, les bateaux, les offices ministériels et a fortiori les immeubles par destination lui échappent.

Ainsi le matériel agricole placé par le propriétaire du fonds pour son service et son exploitation est immeuble par destination : il doit être soumis à l'impôt d'après les règles spéciales aux immeubles. Mais dès qu'il présente un caractère mobilier sa valeur doit être déterminée conformément à l'article 20 de la loi du 30 juin 1923. Cependant les récoltes, bestiaux et marchandises ont spécialement été écartés par la loi de son domaine d'application. On a considéré que la valeur de ces biens subissait des variations trop considérables et trop brus-

ques pour qu'il soit équitable de tenir compte de la valeur qui leur a été assignée dans la police d'assurance (D. E. succession n° 1601).

Le forfait n'est évidemment applicable qu'aux meubles possédés par le défunt. Quand le mobilier assuré pour une somme globale appartient indivisément à plusieurs personnes qui figurent dans la police d'assurance, il est nécessaire de fixer dans la déclaration de succession la part de chacun des assurés. Il y a lieu également de souscrire une déclaration estimative lorsque le capital assuré s'applique à la fois à des meubles qui dépendent de la succession et à des meubles qui n'en dépendent pas. Il en est de même quand la police comprend à la fois du mobilier propre et du mobilier dépendant de la communauté (réponse ministérielle du 24 juin 1927).

Le forfait de 5 %

Le forfait créé par la loi du 30 juin 1923 est d'une espèce toute particulière, le seul de cette nature dans tout le droit fiscal français. Le but de ce forfait est double : il recherche la matière imposable et il en fixe d'office la valeur. Il se rattache ainsi à la fois aux systèmes d'évaluations forfaitaires et aux systèmes d'impositions forfaitaires.

Aux termes de l'article 20 de la loi du 30 juin 1923 la valeur imposable des meubles meublants dépendant d'une succession ne peut être inférieure à 5 % de l'ensemble des autres valeurs de la succession, sauf preuve contraire.

La valeur des meubles meublants est déterminée d'après l'importance de la succession. Ce forfait constitue un minimum. Il ne dispense pas les héritiers de souscrire la déclaration estimative des meubles dont la valeur peut dans bien des

cas excéder celle résultant de l'application du forfait. L'Administration n'insiste cependant pas sur la présentation d'un état du mobilier lorsque les parties croient s'en tenir expressément au minimum forfaitaire. Ce forfait se liquide sur l'actif brut successoral. Les dettes grevant l'actif ne sont déduites qu'après l'application du forfait.

Le domaine d'application du forfait est en quelque sorte général. Il peut être utilisé dans toutes les successions qu'elles que soient la qualité des successibles et la nature des biens transmis. Il a ainsi été reconnu applicable à une succession ne comprenant que des certificats de créances de dommages de guerre mobiliers (réponse ministérielle du 3 août 1925). Il s'étend aux meubles légués à titre particulier, bien que le montant du forfait puisse varier suivant l'importance des autres biens de l'actif héréditaire et de l'évaluation donnée à ces biens par la déclaration des héritiers ou des légataires universels (J. E. n° 32406-II). Il doit même être observé pour les successions des étrangers qui ont en France un domicile de droit ou de fait ou une résidence et qui doivent faire l'objet de déclaration (R. E. n° 8573-XV).

Lorsque le défunt est marié sous le régime de la communauté, l'Administration suit littéralement les termes de l'article 20 qui lui prescrit d'établir le forfait sur l'ensemble des autres valeurs de la succession. On fait, cependant, abstraction du forfait pour liquider la communauté et pour fixer l'actif successoral qui servira de base à son calcul.

Le forfait demeure quand même exceptionnel. Il ne peut servir à évaluer que les meubles meublants. Ce sont ceux définis par l'article 534 du Code Civil : « les meubles destinés à l'usage et à l'ornement des appartements comme tapisseries, lits, sièges, glaces, pendues, tables, porcelaines et autres objets de cette nature. Les tableaux et statues sont compris

mais non les collections de tableaux qui peuvent être dans ces galeries ou des pièces particulières; il en est de même des porcelaines : celles seulement qui font partie de la décoration d'un appartement sont comprises sous la dénomination de meubles meublants ». Ne doivent pas être considérés comme tels les vêtements, effets ou garde-robe, linge, hardes, bijoux, argenterie, etc... à l'usage personnel du défunt, le numéraire ou argent comptant, les marchandises d'un magasin, les bestiaux, récoltes, machines, voitures automobiles et autres n'ayant pas le caractère d'immeubles par destination (R. E. n° 8186 VII et 7998 XVI). Une batterie de cuisine et une lessiveuse comprises dans l'état du mobilier souscrit par les intéressés ne constituent par des meubles meublants (réponse ministérielle du 13 janvier 1934).

Ce forfait comporte, en principe, la preuve contraire, mais l'admission de cette preuve soulève un problème très délicat sur la portée exacte du forfait.

Cette disposition inspirée de la législation italienne vise à éliminer la déclaration estimative des parties qui était souvent dérisoire et d'un contrôle impossible. Les travaux préparatoires de la loi du 30 juin 1923 font bien ressortir le but du forfait. Lorsque les autres bases d'évaluation font défaut « il paraît absolument nécessaire, explique M. Béranger, dans son rapport au Sénat, de soustraire les meubles meublants aux évaluations des contribuables. Il est démontré que les déclarations estimatives faites conformément au paragraphe 8 de l'article 14 de la loi du 22 frimaire an VII, manquent de sincérité et sont atténuées dans des proportions considérables. Cette évasion ne peut être prévenue que par l'établissement, ainsi que cela se pratique en Italie, d'un forfait applicable aux meubles meublants pour toutes les successions dans lesquelles aucun acte probant, vente publique, police d'assurance

ou inventaire *ne viendrait révéler l'existence et la valeur des biens immeubles et meubles de toute espèce...* Il importe d'ailleurs de remarquer que les droits des contribuables sont suffisamment ménagés par l'admission de la preuve contraire ». M. Bokanowski, dans son rapport à la Chambre des Députés, disait de son côté : « Ce mode de taxation peut, il est vrai, soulever certaines objections. Au-delà d'un certain degré de richesse, la valeur du mobilier cesse de croître avec la fortune; d'autre part, à la campagne, l'ameublement, notamment celui des cultivateurs est, à égalité de situation, plus modeste qu'à la ville; enfin le forfait de 5 % grèverait particulièrement les successions des femmes mariées sous le régime dotal et des mineurs qui n'ont pas de mobilier personnel. Mais ces inconvénients seraient atténués dans une large mesure par l'admission de la preuve contraire. Du reste l'inégalité qui existe actuellement dans la répartition est plus choquante, puisque certains héritiers, notamment les incapables, dont les intérêts civils sont garantis par inventaire, acquittent l'impôt sur la valeur des meubles qu'ils recueillent, tandis que d'autres échappent à peu près complètement. Cette présomption juris-tamtun pourrait donc être introduite avec avantage dans notre législation fiscale et s'ajouterait à titre subsidiaire aux diverses bases légales qui en l'état actuel des choses fixent l'évaluation des meubles dévolus par succession ». (*Journal Officiel* du 12 octobre 1922).

S'appuyant sur les travaux préparatoires de la loi et notamment sur les passages cités ci-dessus, l'Administration soutient que le forfait doit être appliqué même aux successions qui ne comprennent aucun meuble meublant, ni objet mobilier quelconque (R. E. n° 7998 VII et 8965 XII), de telle sorte que si la déclaration de succession ne fait pas mention de meubles, le receveur, auquel elle est déposée, est fondé, en la recevant,

à majorer d'office du forfait de 5 % l'actif déclaré (R. E. n° 8131-XIII), les parties étant toujours admises à justifier la non-existence des meubles.

L'Administration a ainsi déplacé le but du forfait et elle considère qu'il constitue à son profit une présomption légale d'existence de meubles meublants qui la dispense de toute autre preuve et qui ne peut être détruite que par la preuve contraire réservée aux intéressés.

Il semblerait cependant à s'en tenir aux termes d'une réponse adressée le 4 mai 1924 à M. Rocher, député (J. E. 32331) que l'Administration admettrait des exceptions au principe général de la présomption attachée au forfait de 5 %. A la double question de savoir si ce forfait est applicable : 1° à la succession d'un enfant d'un an titulaire d'un livret de la caisse d'épargne; 2° à la succession d'une personne qui a donné dans un partage anticipé tout son mobilier à ses enfants mais sous réserve d'usufruit et qui meurt en laissant 100.000 francs d'immeubles, le Ministre a répondu « Non en principe; néanmoins, les parties pourraient, suivant les circonstances, être appelées à fournir toutes justifications utiles ». Malgré la négation catégorique qui forme la première partie de cette réponse, il n'y a pas lieu de croire que l'Administration ait entendu abandonner même dans les deux cas particulièrement intéressants qui lui étaient signalés la présomption établie à son profit. Autrement elle n'aurait pas obligé les parties à produire des justifications. Si la présomption cessait d'exister les successibles n'auraient aucune preuve à fournir de l'inexistence des meubles meublants; ce serait par un renversement des rôles à l'Administration à prouver, par des modes ordinaires de preuve et même par de simples présomptions de fait qu'il existait des meubles meublants. Que l'on considère le tout jeune âge du défunt ou la donation antérieure de tous

les meubles comme des circonstances susceptibles de construire un élément de la preuve contraire réservée aux parties pour combattre le forfait, on peut et on doit l'admettre et c'est sans doute le sens véritable de la réponse citée (J. E. 32.406).

Ainsi lorsque la totalité des biens communs revient au conjoint survivant en vertu d'une convention de mariage, l'actif de la succession du prémourant n'en doit pas moins être augmenté du forfait de 5 % puisque la convention de mariage ne règle que la dévolution des biens communs. Il appartient aux héritiers de prouver que le défunt ne possédait en propre aucun meuble meublant et à cet égard, la circonstance que le défunt n'avait apporté en mariage aucun meuble de cette nature, n'avait recueilli au cours de l'union conjugale ni succession, ni legs, est susceptible d'être prise en considération (R. E. 8306 X et 9211 VII).

La preuve contraire laissée à la disposition des contribuables est très délicate. La preuve testimoniale n'est pas admise. La procédure relative aux droits d'enregistrement est une procédure écrite et sauf les cas exceptionnels où la loi a admis la preuve testimoniale, celle-ci n'est jamais recevable. Mais il est difficile d'imaginer un titre écrit faisant la preuve complète. Elle ne pourra résulter que de présomptions graves, précises et concordantes. Ainsi un certificat du maire constatant qu'il est de notoriété publique que le défunt n'a laissé aucun mobilier ne suffit pas, s'il n'est appuyé d'autres présomptions (réponse ministérielle du 17 janvier 1924. R. E. 8131). On peut même se demander si en cas d'instance les juges pourraient ordonner une expertise. Dans ce cas, il semble que les experts ne devraient s'appuyer que sur des documents écrits (J. E. 32406).

A vrai dire, la théorie de l'Administration est très fragile. Elle n'a d'ailleurs jamais été soumise aux tribunaux et elle

est très controversée. Maguéro, dans son ouvrage, conteste notamment cette manière de procéder. « Mais cette règle qui s'impose aux agents de la régie ne paraît pas entièrement à l'abri de la critique. Si les travaux législatifs peuvent être utilement consultés pour préciser le sens et la portée d'un texte ambigu, l'interprétation littérale s'impose lorsque le texte est clair et il n'y a pas à faire état d'intentions que le législateur n'a pas traduit dans la loi. Or, l'article 20 de la loi de 1913 n'établit une présomption forfaitaire qu'en ce qui concerne les meubles mentionnés dans la déclaration estimative souscrite soit spontanément, soit à la suite de la réclamation ou des poursuites de l'Administration; il ne spécifie nullement que cette présomption est régulièrement applicable aux meubles dont l'existence n'est que présumée. L'Administration qui ne dispose, d'après les termes mêmes de l'article 20, que d'une présomption de valeur, n'est pas fondée à appliquer d'office le minimum forfaitaire lorsqu'elle n'a pas démontré, par tous les moyens de preuve dont elle jouit, qu'il existe dans la succession des meubles meublants susceptibles d'être évalués conformément à la nouvelle règle ». (T. A. succession n° 788).

Cette opinion paraît la plus juridique. Le forfait est avant tout un procédé exceptionnel et il doit toujours être interprété restrictivement. Rien n'indique dans le corps de la loi que le forfait de 5 % crée une présomption d'existence de meubles meublants. Il importe donc à l'Administration d'établir d'abord l'existence de ces membres. Ce n'est qu'après que le forfait interviendra pour les évaluer.

L'évaluation des meubles corporels dépendant d'une succession obéit à des règles très délicates, et il y a lieu de remarquer les difficultés éprouvées par le législateur pour déterminer avec exactitude la valeur de ces biens. Il s'agit en effet d'évaluer des biens qui sont souvent excessivement déperissables et qui de plus peuvent n'avoir qu'une valeur toute relative. Par ailleurs ces biens ne sont susceptibles d'aucun contrôle de la part du fisc.

La loi a prévu à cet effet cinq bases distinctes d'évaluation qui en principe se succèdent mais qui peuvent se combiner au besoin. Parmi ces bases, elle a institué deux forfaits qui comportent tous deux la preuve contraire. Cette preuve mise généreusement à la disposition des contribuables est en fait très difficile à administrer. Ainsi la loi permet à l'Administration pour prouver contre le forfait de se servir de certains éléments, alors qu'elle retire la même faculté aux contribuables. L'Administration peut seule invoquer l'inventaire dressé après le décès pour combattre le forfait basé sur les polices d'assurance contre l'incendie. Par ailleurs la preuve contraire au forfait de 5 % obéit à des règles tout à fait spéciales, variant en fait avec chaque cas particulier.

Il semble en définitive que la loi ait trop restreint en cette matière le domaine de la preuve contraire. Un contribuable qui aura souscrit une police d'assurance exagérée ne pourra pas en principe aller contre le forfait. Pour combattre le forfait de 5 % il faut au moins faire dresser un inventaire et exposer ainsi des frais supplémentaires. La loi aurait dû en une matière aussi délicate donner plus de liberté aux contribuables et leur permettre des preuves plus faciles à administrer, surtout que dans d'autres domaines, notamment en matière de contributions directes, la preuve contraire au forfait est généralement beaucoup plus simple.

Cependant la question est très délicate. En effet le contribuable peut facilement prouver qu'il est surtaxé. Par contre l'Administration ne peut guère prouver qu'il l'est insuffisamment. Le forfait a l'avantage d'éviter des recherches ou des poursuites vexatoires. Les preuves laissées à la disposition des contribuables seront évidemment à la disposition de l'Administration, mais celle-ci ne pourra pas dans la majorité des cas s'en servir. Elle ignore en effet souvent la situation exacte des intéressés. Il n'en demeure pas moins vrai qu'il vaut mieux aboutir dans certains cas à des taxations minimales que de consacrer des taxations exagérées.

CONCLUSION.

APPRECIATION ET CRITIQUE

DU FORFAIT EN MATIERE FISCALE

La variété des systèmes forfaitaires usités par loi fiscale, rend difficile une appréciation d'ensemble. En effet, certains forfaits sont indispensables et il sera d'autant plus difficile de les critiquer que d'autres ne le sont pas. D'autre part certains ont été inspirés par une sorte d'idée de justice.

M. Allix commente en ces termes l'emploi du forfait : « Le forfait est un procédé de taxation commode mais très imparfait et qui ne peut être regardé que comme un pis aller : son principal mérite est d'épargner, tant qu'il dure, au contribuable, le désagrément de subir le contrôle du fisc et à l'Administration la peine d'exercer ce contrôle. C'est d'ailleurs un pis aller nécessaire ou utile quand l'Administration ou le contribuable lui-même éprouvent trop de difficultés à procéder à des évaluations exactes et que l'exactitude de ces évaluations ne présente pas une extrême importance » (Allix, ouvrage cité n. 475). Maguéro dit en parlant du forfait usité pour l'évaluation des immeubles : « Le système de l'évaluation par la capitalisation du revenu a donné lieu à de vives critiques. Il présentait l'avantage d'assurer la stabilité des ressources du Trésor et de faciliter le contrôle de l'Administration. Mais l'application des

coefficients créait des inégalités choquantes entre les redevables et aboutissait parfois à des taxations excessives. . . De plus les modifications apportées par les lois des dernières années produisaient des complications et manquaient souvent de logique et de coordination ». (T.A. succession n° 170).

Le principal mérite du forfait est d'être un procédé commode pour arbitrer le montant de l'impôt ou pour évaluer sa base ou les éléments nécessaires à sa liquidation. Il évite aux contribuables des recherches fastidieuses et les dispense souvent du contrôle toujours désagréable du fisc. Il simplifie à la fois la besogne des redevables et celle de l'Administration. Le rapport existant entre les systèmes forfaitaires et le droit de contrôle des administrations est tellement certain que la loi du 6 juillet 1934 portant réforme fiscale prévoit le remaniement des régimes forfaitaires et la réduction corrélative des droits de vérification et de communication. Le forfait est parfois indispensable car l'Administration ne posséderait autrement aucun élément certain pour percevoir l'impôt.

Pour demeurer avantageux, il doit, rester simple. Le législateur ne doit pas recourir à des forfaits trop complexes qui constituent uniquement une source nouvelle de difficultés et qui souvent ne seront pas appliqués. Il en est ainsi de l'évaluation du prix des baux établie d'après les moyennes résultant des mercuriales. Par ailleurs, il convient de coordonner dans la mesure du possible les divers forfaits usités et il est même nécessaire que les mêmes forfaits soient établis dans des cas analogues. Les droits viagers devraient, en matière de droits d'enregistrement, être évalués en suivant des règles semblables.

Le forfait a également l'avantage d'assurer une certaine stabilité aux recettes budgétaires. L'évaluation forfaitaire est souvent à l'abri des crises économiques et des dépréciations

qu'elles entraînent. Il en est de même dans une certaine mesure des impositions forfaitaires qui basées sur d'autres éléments que ceux que la loi vise à taxer en seront indépendants. On a rapproché à juste titre le forfait de la méthode indiciaire. Il est évident que ces deux méthodes auront pour le budget des avantages analogues. (Robaglia, ouvrage cité).

Mais les systèmes forfaitaires ne restent que des pis aller. Ce sont des solutions de paresse. Le législateur recherche le moyen pratique et élégant de tourner la difficulté au risque d'être injuste. Le forfait est forcément arbitraire et il ne tient aucun compte des réalités. Il risque de créer des inégalités choquantes et d'aboutir parfois à des taxations excessives, surtout qu'il est en principe absolu. Il imposera certains beaucoup trop, alors que d'autres ne le seront plus suffisamment. Les éléments servant de base au forfait sont souvent totalement indépendants et du fisc et des contribuables, et l'application stricte du forfait peut amener de nombreuses surprises.

En définitive il apparaît choquant d'interdire au contribuable de démontrer qu'il a été surtaxé. Le forfait en matière fiscale n'est pas la résultante d'un contrat librement débattu : Il est imposé par la loi et devrait, par conséquent, toujours admettre la preuve contraire. Pour les contributions directes cette preuve apparaît en fait presque toujours possible. Par contre, en enregistrement, elle est rarement réservée et dans les hypothèses où elle est autorisée, elle s'avère très délicate et difficile à administrer. Il convient cependant de remarquer qu'il est beaucoup plus commode au contribuable qu'à l'Administration de rejeter le forfait comme insuffisant et il est compréhensible que l'on conserve au forfait son caractère absolu afin qu'il puisse jouer à la fois contre le contribuable et contre l'Administration. Mais c'est un argument bien pauvre et il ne suffit pas que les résultats obtenus soient

dans leur ensemble satisfaisants : chaque cas particulier est digne d'intérêt.

Le forfait devra donc demeurer en droit fiscal tout à fait occasionnel « La généralisation de l'emploi du forfait présenterait les plus graves inconvénients. La taxation à forfait est une taxation par à peu près qui comporte forcément une certaine marge d'erreur. Or l'erreur est toujours au détriment du fisc. En effet, sauf le cas où le forfait s'applique à des éléments secondaires, il n'est guère possible d'en imposer l'acceptation au redevable si celui-ci est à même de prouver que ses facultés réelles sont inférieures à l'évaluation approximative qui en a été faite. . . Il jouera toujours contre le fisc en faveur du contribuable. Celui-ci ne l'acceptera que s'il lui est avantageux, c'est-à-dire s'il lui procure des bases d'imposition inférieures aux bases réelles. Dans la pratique le forfait constitue de la part du fisc l'abandon d'une partie de l'impôt que le contribuable aurait dû payer régulièrement. Il est toujours onéreux pour le budget. . . » (Allix ouvrage cité p. 476).

Le forfait ne devra intervenir que dans les cas où son emploi est presque obligatoire et où, sans lui, le fisc serait tout à fait désarmé. Mais il ne faut pas l'ériger en base normale d'imposition, ni lui ouvrir une place trop grande dans la législation. Il doit dans tous les cas demeurer l'exception.

Vu : le Président de thèse, Vu : le Doyen de la Faculté,
M. R. CASSIN E. ALLIX

Vu et permis d'imprimer :

Le Recteur de l'Académie de Paris
S. CHARLETY.

BIBLIOGRAPHIE ET ABREVIATIONS USITÉES

1. ALLIX. — *Traité élémentaire de science financière* (1927).
2. PLANIOL et RIPERT. — *Traité élémentaire de droit civil* (10^e éd.).
3. E. PILON. — *Principes et technique des droits d'enregistrement* (1929).
4. R. CASSIN. — *Cours d'enregistrement professé à la Faculté de Droit de Paris en 1930-1931*.
5. ROBAGLIA. — *Le forfait en matière fiscale*. Thèse. Paris, 1926.
6. MAGUÉRO. — *Traité alphabétique des droits d'enregistrement* (3^e édition) (T. A.).
7. *Le Revue de l'Enregistrement, des Domaines et du Timbre* (R. E.).
8. *Dictionnaire des droits d'enregistrement*, par les Rédacteurs du *Journal de l'Enregistrement*, 1907 (D. E.).
9. *Supplément au Dictionnaire de l'Enregistrement*, 1930.
10. *Le Journal de l'Enregistrement* (J. E.).
11. *Instructions générales et circulaires de l'Administration de l'Enregistrement* (Inst.).

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION

<i>Définition et caractères généraux du forfait en droit civil.</i>	1
---	---

PREMIERE PARTIE

<i>Le forfait en matière fiscale</i>	7
1° DE LA NATURE FORFAITAIRE DE L'IMPOT	7
2° PLACE DU FORFAIT EN MATIÈRE FISCALE	8
3° L'IMPOSITION FORFAITAIRE	
a) Définition et caractères distinctifs	11
b) Les systèmes d'impositions forfaitaires. Essai de classification	13
4° L'ÉVALUATION FORFAITAIRE :	
a) Définition et caractéristiques	16
b) Les systèmes d'évaluations forfaitaires. Classification	21
A. — L'évaluation forfaitaire exclusive	22
B. — L'évaluation forfaitaire subsidiaire	27

DEUXIEME PARTIE

<i>Application du forfait aux droits d'enregistrement :</i>	
Généralités	31
I. — L'IMPOSITION FORFAITAIRE EN ENREGISTREMENT.	
A) L'imposition forfaitaire minimum ou maximum.	

a) Droits fixes minima et maxima	32
b) Offices ministériels	35
B) Recouvrement forfaitaire de l'impôt.	
a) Des contrats d'assurances	38
b) La taxe annuelle de transmission	41
II. — L'ÉVALUATION FORFAITAIRE EN ENREGISTRE- MENT	48
a) L'évaluation forfaitaire exclusive :	
A) L'évaluation forfaitaire simple-créances	48
Les valeurs mobilières	50
B) L'évaluation forfaitaire complexe :	
Les rentes	55
Les baux	60
Les immeubles	63
Usufruit et nue-propriété	66
b) L'évaluation forfaitaire subsidiaire :	
Meubles corporels dépendant d'une succession	75
A. Législation	75
B. Evaluation résultant des polices d'assurances	77
C. Le forfait de 5 %	81

CONCLUSION

Appréciation et critique du forfait en matière fiscale	91
--	----

INDEX ALPHABÉTIQUE	95
--------------------------	----

